

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní závěrka společnosti ALMA PNEU, s. r. o., sestavená podle IAS/IFRS
Financial Statements of the Company ALMA PNEU, s. r. o., Prepared According to
IAS/IFRS

Student: Bc. Jitka Adámková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jitka Adámková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Účetní závěrka společnosti ALMA PNEU, s.r.o., sestavená podle IAS/IFRS**
Financial Statements of the Company ALMA PNEU, s.r.o., Prepared According to IAS/IFRS

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní závěrka dle české právní úpravy
3. Účetní závěrka dle IAS/IFRS
4. Praktická aplikace ve společnosti ALMA PNEU, s.r.o.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

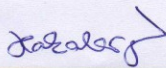
DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

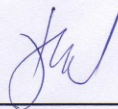
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

MÍSTOPŘÍSEŽNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně uvedených příloh zpracovala samostatně.

V Ostravě dne 25. 4. 2014

.....*Jitka Adámková*.....

Jitka Adámková

Obsah

1 Úvod	5
2 Účetní závěrka podle české legislativy	7
2.1 Legislativní úprava.....	7
2.1.1 Základní účetní zásady	8
2.1.2 Druhy účetních závěrek	9
2.1.3 Povinné údaje	9
2.2 Části účetní závěrky	10
2.2.1 Rozvaha.....	10
2.2.2 Výkaz zisku a ztráty.....	12
2.2.3 Příloha	13
2.3 Operace po sestavení účetní závěrky	16
2.3.1 Výroční zpráva	16
2.3.2 Ověření účetní závěrky auditorem.....	17
2.3.3 Zveřejnění účetní závěrky	18
2.4 Konsolidovaná účetní závěrka	19
3 Účetní závěrka podle IFRS	20
3.1 Harmonizace účetnictví.....	20
3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	20
3.2.1 Koncepční rámec	22
3.3 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	25
3.3.1 Obecné vlastnosti účetní závěrky	25
3.3.2 Struktura a obsah účetní závěrky.....	27
3.3.3 Výkaz o finanční pozici	27
3.3.4 Výkaz o úplném výsledku	30
3.3.5 Výkaz změn vlastního kapitálu	31
3.3.6 Výkaz o peněžních tocích	31
3.3.7 Komentář.....	33
3.4 Další standardy využívané při sestavení účetní závěrky	34
3.4.1 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.....	34
3.4.2 Události po rozvahovém dni	36

3.4.3 Leasingy	37
3.4.4 Mezitímní účetní výkaznictví.....	38
3.4.5 Konsolidovaná účetní závěrka.....	39
4 Praktická aplikace ve společnosti ALMA PNEU, s. r. o.	41
4.1 Charakteristika korporace.....	41
4.1.1 Základní informace	41
4.1.2 Činnost podnikání.....	42
4.2 Analýza účetní závěrky sestavené podle české úpravy	42
4.2.1 Rozvaha – Aktiva	43
4.2.2 Rozvaha – Pasiva.....	44
4.2.3 Výkaz zisku a ztráty – Výnosy a Náklady	45
4.3 Transformace výkazů	46
4.3.1 Převodové můstky	47
4.3.2 Úpravy ve výkazech.....	49
4.4 Návrhy výkazů účetní závěrky sestavených podle IFRS	50
4.4.1 Výkaz o finanční pozici	51
4.4.2 Výkaz o úplném výsledku.....	52
4.4.3 Výkaz peněžních toků.....	54
4.4.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu	55
4.4.5 Komentář.....	55
5. Závěr	56
Seznam použité literatury	58
Seznam zkratk	60
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Charakteristickým rysem dnešní ekonomiky je globalizace. V poslední době dochází k velkému pohybu kapitálu, zboží i pracovní síly mezi různými zeměmi světa. Díky tomu vyvstává otázka, jak sjednotit ekonomické a účetní systémy jednotlivých zemí, aby nedocházelo k nedorozumění nebo nesprávnému pochopení účetní závěrky jejími uživateli. Ve světě dochází k harmonizaci třemi směry, a to pomocí směrnic Evropské unie, Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS – International financial reporting standards) a US GAAP, které se používají zejména ve Spojených státech amerických. Díky vstupu ČR do Evropské unie, která požaduje vykazování účetní závěrky podle IFRS pro korporace, se kterými se obchoduje na evropském regulovaném trhu s cennými papíry, je potřeba využívat IFRS i v podmínkách české právní úpravy.

Diplomová práce je sepsána v pěti částech, včetně úvodu a závěru. První teoretická kapitola se věnuje charakteristice účetní závěrky, sestavené podle českých právních předpisů. Zejména popisuje jednotlivé povinné části, které vyžaduje český právní řád. Dále tato kapitola obsahuje informace o dalších dokumentech, spojených s účetní závěrkou a činnostech, které probíhají po sestavení účetní závěrky.

Druhá teoretická část obsahuje popis účetní závěrky, která se sestavuje podle IFRS, a která se liší od české úpravy. Zejména popisuje rozdíl v povinnosti sestavování finančních výkazů. Oproti české úpravě vyžadují IFRS čtyři výkazy, které zobrazují finanční pozici, finanční výkonnost, peněžní toky a změny ve vlastním kapitálu, a samozřejmě podrobný komentář k těmto výkazům. Dále se zahrnuje vybrané oblasti, které jsou potřebné pro správné sestavení účetní závěrky podle IFRS.

Poslední a nejdůležitější kapitola se zaměřuje na praktickou ukázkou sestavení účetní závěrky podle IFRS. Praktická aplikace teoretických znalostí popisuje situaci v obchodní korporaci ALMA PNEU, s. r. o. Kapitola obsahuje stručnou charakteristiku jednotky, analýzu jednotlivých výkazů, sestavených podle českých pravidel za rok 2012, jejich převod na výkazy podle IFRS, a samotné návrhy výkazů, sestavených podle mezinárodních standardů.

Cílem diplomové práce je posoudit účetní závěrku za rok 2012 a následně podle ní sestavit výkazy účetní závěrky, sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro obchodní korporaci ALMA PNEU, s. r. o. Při zpracování účetních výkazů vychází práce z údajů uvedených v účetní závěrce sestavené za rok 2012 a z údajů zjištěných

z účetnictví jednotky. Z důvodu rozsahu diplomové práce, se práce zaměřuje zejména na výkaz o finanční pozici, což je obdoba české rozvahy a výkaz o úplném výsledku, který zahrnuje výsledovku a výkaz o úplném výsledku hospodaření. Pro zpracování diplomové práce je využíváno metod vědeckého zkoumání, a to zejména pozorování, komparace, analýza a syntéza a dotazování zodpovědných pracovníků jednotky.

2 Účetní závěrka podle české legislativy

Hlavním cílem účetní závěrky je poskytnutí informací o stavu majetku, závazků a kapitálu, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření k rozvahovému dni, což je den uzavírání účetních knih. Dále poskytuje informace o finanční pozici a jejích změnách, výkonnosti a o schopnosti účetní jednotky pokračovat v ekonomické činnosti. Účetní závěrka je nedílný celek, tvořený třemi základními výkazy. Těmito výkazy jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Jako další výkazy může účetní závěrka obsahovat i přehled o změnách peněžních toků a přehled o změnách vlastního kapitálu, které jsou podle české právní úpravy součástí přílohy. Sestavení těchto dvou výkazů jsou dobrovolné, ale vybrané účetní jednotky je musí sestavovat povinně.

Účetní závěrka je hlavním zdrojem ekonomických informací pro externí uživatele, kterými jsou zejména vlastníci, investoři, věřitelé, banky a další, díky nimž se mohou správně rozhodovat.

2.1 Legislativní úprava

Účetní závěrka se řídí třemi základními právními předpisy, a to jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a české účetní standardy.

ZoÚ vymezuje pro účetní závěrku její obsah, rozsah a nároky na její prezentaci. Vyhláška upravuje uspořádání, označování a obsahové vymezení jednotlivých položek výkazů účetní závěrky, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku a uspořádání, označování a obsahové vymezení položek výkazů pro konsolidované účetní závěrky.

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“¹

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, str. 8, § 7

2.1.1 Základní účetní zásady

K dosažení věrného a poctivého zobrazení je nutné dodržovat základní účetní zásady. Mezi tyto zásady patří:

- **Zásada účetní jednotky**

Relativně uzavřený celek, za který se vede účetnictví a sestavuje se účetní závěrka.

- **Zásada neomezeného trvání účetní jednotky**

Účetní jednotka musí vést účetnictví od svého vzniku až po zánik. Jestliže není zajištěno trvání účetní jednotky, je nutné přistupovat jinak k oceňování majetku a vykazování výnosů a nákladů.

- **Zásada nezávislosti účetních období**

Je nutné veškeré operace, týkající se stavu a pohybu majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření, účtovat do období, se kterým věcně časově souvisí. Tato zásada vyvolává nutnost časově rozlišovat náklady a výnosy.

- **Zásada bilanční kontinuity**

Zajišťuje návaznost mezi dvěma po sobě jdoucími obdobími. Konečné zůstatky rozvahových položek za běžné období se shodují s počátečními stavy rozvahových položek v následujícím období.

- **Zásada objektivit účetních informací**

Vést účetnictví úplně, průkazně a správně pro věrné zobrazení skutečnosti. Úplně znamená, zaúčtování všech účetních případů za dané období, průkazně znamená, doložit všechny záznamy účetními doklady a provést jejich inventarizaci a správně znamená, vést účetnictví bez rozporu s právními předpisy.

- **Zásada srovnatelnosti mezi účetními obdobími**

Aby byli jednotlivá období srovnatelná v čase, je zapotřebí použít stejné metody účtování, oceňování a odpisování aktiv pro všechna období.

- **Zásada opatrnosti**

Musíme vykazovat všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku. K dodržení této zásady se využívají zejména rezervy a opravné položky.

- **Zásada zákazu kompenzace**

Je zakázáno kompenzovat mezi sebou výnosy a náklady.

- a další

2.1.2 Druhy účetních závěrek

Účetní závěrka může být trojího druhu. Té, která se sestavuje k poslednímu dni účetního období, se říká řádná. Den, ke kterému se sestavuje, je rozvahový den. K rozvahovému dni se uzavírají účetní knihy. Zvláštním druhem účetní závěrky je konsolidovaná účetní závěrka.

Účetní závěrka, sestavená k jinému dni v průběhu běžného období, se nazývá mimořádná účetní závěrka. Ta se sestavuje například ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, ke dni zrušení bez likvidace nebo ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu, plánu oddlužení nebo zrušení konkurzu.

V případě, že to umožňuje zvláštní předpis, lze sestavit účetní závěrku bez uzavření účetních knih, jen s inventarizací. Takové se říká mezitímní účetní závěrka a využívá se hlavně při přeměnách obchodních korporací.

Účetní závěrku lze sestavit v plném rozsahu nebo zjednodušeném rozsahu. V plném rozsahu ji sestavují všechny akciové společnosti a účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Ve zjednodušeném rozsahu ji mohou sestavit ostatní účetní jednotky a tyto jednotky vykazují pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty a rozvahu ve zkrácené verzi.

2.1.3 Povinné údaje

Základními údaji, které musí každá účetní závěrka, jsou podle ZoÚ:

- „jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky a sídlo nebo místo podnikání
- identifikační číslo, pokud je má přiděleno
- právní formu účetní jednotky
- předmět podnikání nebo jiné činnosti či účel, za kterým byla zřízena
- rozvahový den nebo jiný den, ke kterému se sestavuje mimořádná nebo mezitímní účetní závěrka
- okamžik sestavení účetní závěrky
- a podpisový záznam statutárního orgánu nebo účetní jednotky.“²

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, str. 12, §18 Odst. 2

2.2 Části účetní závěrky

Podle §18 ZoÚ tvoří účetní závěrku tři výkazy, a to jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která komentuje a doplňuje předchozí dva výkazy. Každá položka rozvahy a výkazu zisku a ztráty obsahuje hodnotu položky za běžné období a předchozí období. Jednotlivé položky se vykazují v celých tisících českých korunách. Účetní závěrka se vždy sestavuje v české měně. V případě překročení netto hodnoty aktiv 10 miliard korun se může rozvaha a všechny části účetní závěrky vykazovat v milionech korun. Jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty se značí kombinacemi velkých písmen latinské abecedy, římskými a arabskými číslicemi a názvem položky.

2.2.1 Rozvaha

Rozvaha je účetní výkaz, jehož podstatou je podávat souhrnný přehled o stavu majetku, a to z pohledu jeho struktury (aktiva) a zdrojů jeho financování (pasiva). Je to statistický výkaz, který zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv účetní jednotky k určitému okamžiku. Každá správně sestavená rozvaha musí splňovat bilanční rovnost, což znamená, že se aktiva rovnají pasivům.

Právní úprava vychází ze čtvrté direktivy EU. Členské země mohou vyžadovat sestavení rozvahy buď podle jednoho ze dvou stanovených vzorů (vzor A a vzor B) nebo povolí účetním jednotkám, aby si vzor zvolily samy. Oba formáty jsou sestaveny tak, aby:

- znázorňovaly funkční skladbu majetku, což znamená rozlišit dlouhodobá aktiva od oběžných,
- umožnily učinit se názor na dlouhodobou stabilitu jednotky, pomocí rozdělení pohledávek a závazků na krátkodobé a dlouhodobé,
- podaly informace o vlastním kapitálu.

Česká republika si zvolila vzor A, který vychází z bilanční rovnice, kde aktiva se rovnají pasivům. Naproti tomu vzor B vychází z pozměněné bilanční rovnice, kde aktiva mínus dluhy se rovnají vlastnímu kapitálu. Ačkoliv se struktury obou vzorů formálně liší, tak představují stejné finanční informace, jen jinak uspořádané. Vzor A má formu dvoustranné tabulky, kde levá strana představuje aktiva a pravá pasiva.

Aktiva se rozdělují na dlouhodobá a oběžná a jsou sestavena podle jejich likvidnosti, postupně od nejméně likvidních k nejvíce likvidním. Pasiva se člení do dvou skupin, na vlastní a cizí zdroje financování. Z časového hlediska se ještě dělí na dlouhodobé a krátkodobé zdroje krytí.

Položky aktiv jsou v běžném období rozdělena na brutto hodnotu, ocenění podle ZoÚ, korekce, vyjadřující trvalé a přechodné snížení majetku a netto hodnotu, což je rozdíl mezi předchozími hodnotami. Naproti tomu pasiva mají jen dvě hodnoty, a to za běžné období a bezprostředně předcházející období. Hodnota z minulého období je v rozvaze pro účely finanční analýzy a sledování trendu vývoje.

V rozvaze se zobrazí následující základní aktivní a pasivní položky:

- pohledávky za upsaný základní kapitál,
- dlouhodobý nehmotný majetek, kam zařadíme zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva nebo goodwill,
- dlouhodobý hmotný majetek, který tvoří odpisovaný a neodpisovaný majetek; do odpisovaného zahrnujeme hlavně stavby, samostatné movité věci a jejich soubory či trvalý travní porost; k neodpisovanému řadíme umělecká díla a sbírky a hlavně pozemky, ze kterých musíme vyloučit pozemky spojené se stavbou,
- dlouhodobý finanční majetek, kde najdeme zejména podíly v jiných účetních jednotkách a dluhové cenné papíry držené do splatnosti,
- zásoby tvoří především materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky vlastní výroby, zvířata a zboží,
- dlouhodobé pohledávky, které mají dobu splatnosti delší než jeden rok,
- krátkodobé pohledávky, kdy splatnost bude kratší než jeden rok, zejména pohledávky z obchodního styku,
- krátkodobý finanční majetek, do kterého řadíme hotovostní i bezhotovostní peníze a krátkodobé cenné papíry a podíly,
- časové rozlišení, které zahrnuje náklady a příjmy příštích období.
- základní kapitál, obsahující vklady společníku,
- kapitálové fondy, kde najdeme ostatní kapitálové fondy, kde účtujeme příjem darů,
- fondy ze zisku, zde se vykazuje rezervní fond, který od 1. 1. 2014 není povinný pro obchodní korporace, dále nedělitelné fondy a ostatní fondy ze zisku

- výsledky hospodaření, zahrnující jak za minulá období, tak za běžná,
- rezervy, obsahující zákonné i ostatní,
- dlouhodobé závazky se splatností delší než jeden rok,
- krátkodobé závazky, jejichž součástí jsou závazky z obchodního styku, ke společníkům, státním institucím a zaměstnancům,
- bankovní úvěry, jak krátkodobé, tak dlouhodobé,
- časové rozlišení, obsahující výdaje a výnosy příštích období. [8]

2.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty předkládá přehled o struktuře a velikosti nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Tento účetní výkaz podává informace o finanční výkonnosti obchodního závodu. Je ovlivňován změnami rozvahových položek. Výnos se projeví zvýšením aktiv nebo snížením závazků a náklad snížením aktiv nebo zvýšením závazků.

Čtvrtá direktiva EU umožňuje členským státům vybrat si ze čtyř vzorů výsledovky. Jednotlivé vzory se skládají z různých kombinací dvou hledisek. Prvním hlediskem je volba klasifikace nákladů a výnosů. Klasifikovat položky nákladů lze podle nákladových druhů nebo podle účelu, na který byly vynaloženy. Druhým hlediskem je formální uspořádání výkazu, tj. vertikální nebo horizontální forma. Kombinací všech hledisek získáme čtyři vzory výsledovky. Struktura jednotlivých variant se liší pouze v provozní části, jelikož tu jedinou lze členit podle účelu. To znamená, že pro finanční a mimořádnou činnost lze použít jen dva vzory.

Podle české legislativy je výkaz zisku a ztráty uspořádán vertikálně a lze uplatnit oba způsoby členění nákladů. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro účelové členění pak je povinna uvést i druhové členění v příloze k účetní závěrce. Výsledek hospodaření se ve výsledovce člení podle činností, a to na provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. Provozní a finanční výsledek hospodaření tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost. Součtem zdaněného výsledku hospodaření za běžnou činnost se zdaněným výsledkem hospodaření za mimořádnou činnost získáme výsledek hospodaření za účetní období. Tento výsledek hospodaření se převádí do rozvahy jako položka vlastního kapitálu, a to výsledek hospodaření běžného účetního období.

Výkaz zisku a ztráty obsahuje následující základní položky:

- obchodní marží,
- tržby z prodeje výrobku a služeb, změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci
- náklady na opravy, cestovné, nájemné,
- přidanou hodnotu, obsahující součet obchodní marže a rozdíl mezi výkony a výkonovou spotřebou,
- osobní náklady, daně a poplatky
- tržby z prodeje majetku,
- ostatní provozní výnosy a náklady,
- výnosové a nákladové úroky,
- finanční výnosy a náklady,
- mimořádné výnosy a náklady
- výsledky hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost a celkový výsledek za účetní období.

2.2.3 Příloha

Nedílnou součástí účetní závěrky je také příloha. Tento výkaz nemá stanovenou formu žádným právním předpisem. Základním požadavkem na údaje v příloze je jejich významnost, spolehlivost, srozumitelnost a užitečnost pro všechny uživatele účetní závěrky. Hlavním úkolem je komentovat a doplňovat položky obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Příloha upřednostňuje obsah před formou, proto žádní právní předpis její formu nebo strukturu nestanovuje. Česká legislativa předpokládá, že účetní jednotky sestaví přílohu popisným způsobem, formou tabulek nebo kombinací obou způsobů. České účetní jednotky si nejčastěji zvolí kombinaci popisného způsobu se zahrnutím přehledných tabulek.

Základní úpravu, obsah a požadavky na přílohu najdeme ve vyhlášce č. 500, ve druhé části, hlava IV. Obsah přílohy pro účetní jednotky, které podléhají auditu, je uskupen do pěti základních bloků.

1. Všeobecné údaje a informace o účetní jednotce

Tato část se zaměřuje na důkladný popis účetní jednotky. Najdeme zde informace o jednotce, zejména její název, sídlo, právní formu, předmět činnosti, organizační strukturu,

jména členů řídicích orgánů a v neposlední řadě přepočtený počet zaměstnanců a úhrn osobních nákladů, vynaložených na tyto zaměstnance. Ještě se zde uvádí informace o poskytnutých půjčkách, úvěrech a zárukách společníkům a členům statutárního orgánu a řídicích orgánů jednotky.

2. Informace o použitých metodách, obecných zásadách a způsobech oceňování a odpisování

Vymezení základních zásad a principů je důležité hlavně z důvodu ovlivnění výše vykazovaného majetku a výsledku hospodaření a srovnání údajů v účetní závěrce v čase, za účelem zjištění vývojového trendu ekonomické situace obchodního závodu. Základní zásady jsou stanoveny zákonem a příloha rozvádí některá variantní řešení u položek, které hrají významnou roli v ekonomice jednotky. Jedná se zejména o informace o odchylkách od použitých metod, a to s řádným odůvodněním a uvedením vlivu na finanční pozici a výkonnosti obchodního závodu.

3. Doplnující informace k rozvaze a výsledovce

Tyto informace se týkají jen významných položek, které jsou podstatné pro hodnocení ekonomické situace pozice účetní jednotky a finanční analýzu výkazů a prognózu vývoje korporace. Samozřejmě každá taková informace musí být řádně podložena a mít patřičné vysvětlení. Zaznamenávají se zde i významné události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem schválení účetní závěrky statutárním orgánem, s patřičným vysvětlením důvodu vzniku a dopadu na finanční pozici účetní jednotky. Nejčastěji se jedná o nevyřešené soudní spory, rezervy a opravné položky. Součástí přílohy je také informace o odměně auditorské společnosti, a to členění na povinný audit, ověřovací služby, daňové poradenství a jiné neauditorské služby.

4. Přehled o peněžních tocích

Tento výkaz doplňuje hlavní účetní výkazy, tj. rozvahu a výkaz zisku a ztráty, o další rozměr, a to platební schopnost. Hlavním úkolem přehledu je poskytnout informace uživatelům o zdrojích, ze kterých jednotka získala finanční prostředky, a jakým způsobem byly použity. Zatímco předchozí výkazy jsou zaměřeny na výnosy a náklady účetní jednotky a poskytují informace o finanční pozici a výkonnosti, sleduje výkaz cash flow přírůsteky a

úbytky peněžních prostředků. Čímž zobrazuje schopnost jednotky vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty. Výkazu peněžních toků je věnován celý ČÚS č. 023.

Peněžní prostředky zahrnují peníze v hotovosti, včetně cenin, peníze na bankovních účtech a peníze na cestě. Za peněžní ekvivalenty se považuje krátkodobý velmi likvidní finanční majetek, u kterého se nepředpokládá významná změna hodnoty v čase. Jsou to například dlouhodobé úložky splatné do tří měsíců nebo likvidní cenné papíry k obchodování.

Peněžní toky mohou pocházet ze tří základních činností:

- provozní činnosti, tj. základní výdělečná činnost účetní jednotky a jiné činnosti, které nelze zahrnout do dalších dvou
- investiční činnosti, tj. pořízení a prodej dlouhodobého majetku, činnost související s poskytnutím půjčky a úvěrů, která není zahrnuta v provozní činnosti.
- Finanční činnosti, tj. činnost, která má za následek změnu velikosti a struktury vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků.

Česká legislativa umožňuje vybrat si ze dvou metod sestavení výkazu cash flow, a to přímou nebo nepřímou metodu. Přímá metoda je založena na sledování všech peněžních příjmů a výdajů uspořádaných do skupin, například podle členění ve výkazu zisku a ztráty. Tato metoda je velmi časově a administrativně náročná, a proto se účetní jednotky raději kloní k nepřímé metodě. Ta spočívá v úpravě výsledku hospodaření. Ten musíme upravit o nepeněžní operace, neuhrazené náklady a výnosy minulých nebo budoucích účetních období a položky příjmů a výdajů spojených s finanční a investiční činností.

Hlavní přínos výkazu spočívá v poskytnutí informací o změnách finanční struktury jednotky, likviditě a jeho solventnosti. Ačkoliv je tento výkaz stejně důležitý jako rozvaha či výsledovka, je přehled o změnách peněžních toků jen dobrovolnou součástí přílohy. Výjimku tvoří vybrané účetní jednotky, které jej musí sestavovat povinně.

5. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Podle § 8 Odst. 1 ZoÚ je možné sestavit i přehled o změnách vlastního kapitálu. Tento výkaz je důležitý pro všechny externí uživatele účetních výkazů, protože podrobně odkrývá provedení transakcí s vlastním kapitálem, které jsou významné pro budoucí finanční situaci a vývoj účetní jednotky.

„Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.“³

Forma výkazu není zákonem stanovena, a proto záleží jen na účetní jednotce, jak tento přehled sestaví. Nejčastěji má formu tabulky, ve které jsou zapsány počáteční stavy, změny v průběhu období a konečné stavy pro jednotlivé položky vlastního kapitálu.

Významné položky snížení nebo zvýšení se ještě okomentují v příloze nebo rozšíří přehled o další položky. Účetní jednotky ještě musí v tomto přehledu zveřejnit výši vyplacených dividend a zdroje, ze kterých byly čerpány. Stejně jako výkaz cashflow je tento výkaz dobrovolný, ale pro vybrané účetní jednotky je povinný.

Další informace, které se uvádí do přílohy, mohou být:

- o výši splatných závazků vůči institucím sociálního a zdravotního pojištění,
- o výši daňových nedoplatků vůči finančním orgánům.

2.3 Operace po sestavení účetní závěrky

Sestavením výkazů účetní ještě práce na konci běžného období nekončí. Dalšími činnostmi jsou vyhotovení výroční zprávy, ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, schválení účetní závěrky a výroční zprávy statutárním orgánem jednotky a jejich následné zveřejnění.

2.3.1 Výroční zpráva

Výroční zprávu sestavují podle ZoÚ účetní jednotky, které podléhají auditu. Hlavním účelem zprávy je podat ucelený, vyvážený a komplexní pohled na výkonnost a hospodářské činnosti dané účetní jednotky. Tato zpráva pak slouží jako informační propojení obchodního závodu s obchodními partnery, investory, finančními institucemi nebo zaměstnanci účetní jednotky. Výroční zpráva může mít podobu slovních popisů, grafů nebo tabulek.

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, § 44 Odst. 1

Zpracování výroční zprávy by mělo být bráno jako prezentační materiál celé obchodní korporace, protože zahrnuje významné informace o majetkové a finanční situaci kapitálové společnosti. Měla by být zpracována tak, aby na první pohled zaujala, ale zároveň zůstala decentní a střídma.

Dle ZoÚ musí výroční zpráva minimálně obsahovat následující finanční a nefinanční informace:

- „o skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,
- o pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,
- účetní závěrku,
- zprávu o auditu.“⁴

Jestli účetní jednotka používá investiční instrumenty nebo obdobná aktiva a pasiva, je nutné uvést další informace o:

- cíli a metodě řízení rizik, což zahrnuje politiku pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty,
- cenové, úvěrové a likvidní rizika související s tokem hotovosti,
- a další informace podle zvláštních předpisů.[3]

2.3.2 Ověření účetní závěrky auditorem

Vzhledem k tomu, že účetní závěrka má podávat věrný a poctivý obraz hospodaření dané účetní jednotky, je nutné, aby její sestavení a následné zveřejnění bylo v souladu s platnou legislativou. Toto musí ověřit kvalifikovaná a nezávislá osoba auditora.

⁴ STROUHAL, Jiří. Účetní závěrka. Praha. 2009. 206 s. ISBN 978-80-7357-482-6., s. 140

Povinnost ověřit účetní závěrku a výroční zprávu vychází ze zákona č.513/1991 Sb., obchodního zákoníku ve znění pozdějších předpisů a ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. ZoÚ stanovuje tři kritéria pro povinnost auditu:

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč; aktivity celkem se rozumí hodnota aktiv z rozvahy, neupravená o oprávky a opravné položky, tedy brutto hodnota z rozvahy,
- roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč; úhrnem čistého obrátu se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobená dvanácti,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50; zjištěný na základě zvláštního právního předpisu. [12]

Povinnost auditu mají akciové společnosti, které ke konci rozvahového dne, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno z výše uvedených kritérií. Obchodní korporace musí překročit alespoň dvě kritéria, aby měly povinnost auditu.

2.3.3 Zveřejnění účetní závěrky

Zveřejnit účetní závěrku lze až po jejím ověření auditorem a řádném schválení statutárním orgánem obchodní korporace. Schválení musí proběhnout do šesti měsíců od posledního dne účetního období, za které se sestavuje účetní závěrka. Zveřejnit účetní závěrku je nutné do 30 dnů od schválení, nejpozději však do konce účetního období bezprostředně následujícího. Součástí zveřejnění je i výroční zpráva, která může obsahovat účetní závěrku, a zpráva auditora s výrokem auditora.

Dle §21a ZoÚ jsou účetní jednotky povinny zveřejňovat všechny předchozí dokumenty ve sbírce listin obchodního rejstříku, kde jsou tyto informace o kapitálové společnosti veřejně dostupné. Digitalizací obchodního rejstříku v roce 2007 došlo ke změně v zasílání účetních závěrek. Od tohoto roku lze podávat dokumenty jen v elektronické podobě.

2.4 Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka se řídí ZoÚ, vyhláškou č. 500 a ČÚS č. 020. Podle ČÚS se konsolidovanou účetní závěrkou rozumí účetní závěrky skupiny jednotek, která spojuje stavy majetku a závazků a dosažené výsledky hospodaření všech jednotek ve skupině, které jsou ovládající a ovládanou osobou. Slouží pouze k informování akcionářů a členům korporace, která je ovládající osobou. [14]

Konsolidovanou účetní závěrku tedy sestavuje konsolidující jednotka, což je ovládající osoba, za celý konsolidující celek. Což znamená, že všechny konsolidované účetní jednotky musí poskytnout potřebné informace a dokumenty.

K sestavení můžeme použít tři metody konsolidace. První je metoda plné konsolidace, která se použije při velikosti kontroly v ovládané jednotce nad 40 % hlasovacích práv. Druhou je metoda poměrné konsolidace, která se využije při společném ovládání. Poslední metodou je metoda ekvivalencí, která se použije při ovládání jednotky pod podstatným vlivem.

3 Účetní závěrka podle IFRS

3.1 Harmonizace účetnictví

Vlivem globalizace světové ekonomiky dochází stále více k operacím mezi více zeměmi, které zahrnují pohyb zboží, kapitálu i práce. Dochází k nárůstu korporací operujících na mezinárodní úrovni. Zejména pro investory těchto kapitálových společností jsou důležité ekonomické informace, které jim pomohou s racionálním rozhodováním. Na základě účetních závěrek sestavených pouze podle národních legislativ nemohou být tito investoři dostatečně informováni a nemají tak srovnatelné údaje ke správnému rozhodování.

První snahou o harmonizaci účetnictví v rámci Evropské unie bylo přijetí směrnic, které tvoří základní harmonizační nástroj Evropské komise v oblasti účetnictví. Jedná se o čtvrtou a sedmou směrnici. Čtvrtá směrnice se týká sestavování a vykazování roční účetní závěrky. Sedmá směrnice se věnuje konsolidované účetní závěrce.

Tyto směrnice jsou závazné pro všechny členské státy, ale nejsou to právní normy. Členské státy jsou povinny je implementovat do svých právních předpisů. V České republice došlo k částečné implementaci Čtvrté směrnice prostřednictvím ZoÚ z roku 1991 a jeho novely z roku 2003.

Díky velké globalizaci ekonomiky je zapotřebí harmonizovat účetnictví na celosvětové úrovni. V současnosti existují dva systémy, které pomáhají k harmonizaci v celosvětovém účetnictví. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou využívány především evropskými podnikatelskými subjekty a evropskými trhy s cennými papíry, a Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP), které se využívají zejména na finančních trzích ve Spojených státech amerických. Ačkoliv oba tyto systémy jsou v podstatě založeny na stejných zásadách, existují mezi nimi jistě odlišnosti. [1]

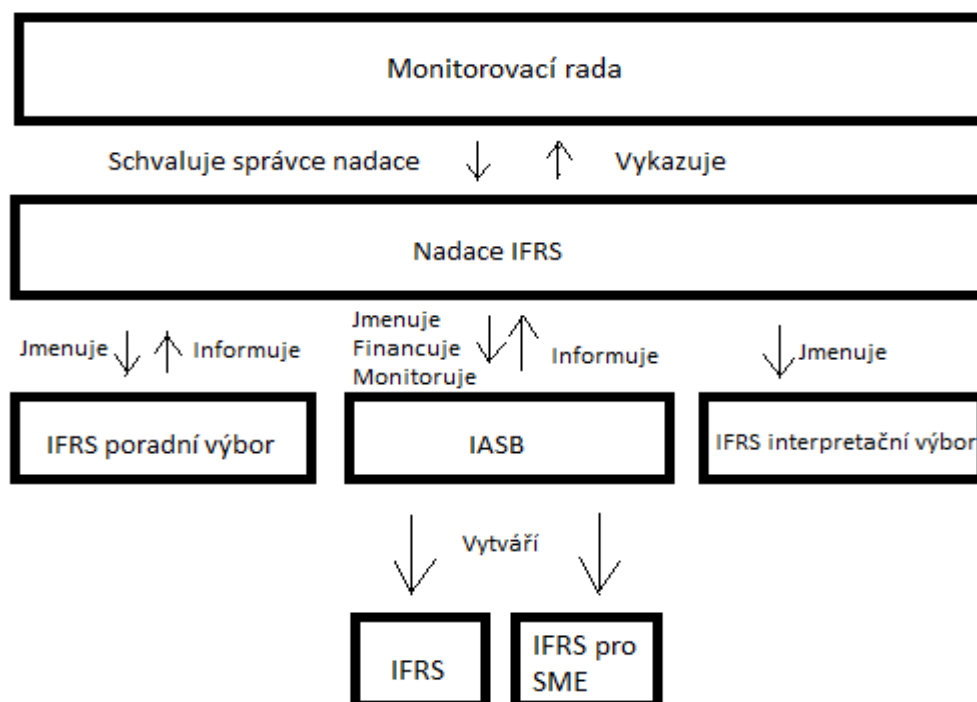
3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Roku 1973 vznikl v Londýně tzv. Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB), což byl soukromý nezávislý subjekt, jehož cílem byla celosvětová harmonizace účetních pravidel. Tato harmonizace probíhala pomocí tvorby a vydávání mezinárodních účetních standardů

(IAS). Interpretace (SIC) vydával Stálý interpretační výbor. Koncem roku 2001 došlo ke změně z Výboru pro mezinárodní standardy na Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Této radě je nadřazena Nadace IASC (IASCF), která se v roce 2010 přejmenovala na Nadaci IFRS, což je nezisková organizace se sídlem v Delaware v USA.

Pod Nadací IFRS tedy spadá Rada pro mezinárodní účetní standardy, která má nyní 16 členů, a dále IFRS interpretační výbor, který má 14 členů jmenovaných správci, a IFRS poradní výbor, který má podle stanov 30 a více členů. V roce 2009 byla ustanovena Monitorovací rada, která je nadřazena Nadaci IFRS a má dohlížet na její činnosti, a také má za úkol spojovat nadaci s veřejnými institucemi. Dále monitorovací rada schvaluje a jmenuje správce Nadace IFRS. (Obr. 3.1)

Obr. 3.1 Orgány pro mezinárodní účetní standardy



zdroj: vlastní zpracování

Standardy vydávané do konce roku 2001 se označují zkratkou IAS a nové standardy vydávané po roce 2002 jsou označeny zkratkou IFRS. Kromě standardů jsou vydávány také interpretace k některým standardům, které objasňují nejasné ustanovení daných standardů. Tyto interpretace vydává interpretační výbor IFRS a nesou označení SIC a pozdější IFRIC. Poradní výbor pomáhá zdokonalovat tvorbu účetních standardů. Předkládá radě návrhy

standardů, informuje ji o dopadech návrhů standardů na uživatele a předkladatele účetní závěrky a podává další doporučení.

Přestože dodržování IFRS standardů není v naší zemi povinností, existuje pro vybrané jednotky povinnost jejich použití v účetní závěrce. Těmito jednotkami jsou konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských zemích Evropské Unie. Konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů na tomto trhu, si mohou zvolit, zda sestaví účetní závěrku podle českých právních norem nebo v souladu s IFRS. [8]

3.2.1 Koncepční rámec

Při aplikaci mezinárodních účetních standardů tvoří teoretické východisko tzv. Koncepční rámec pro účetní výkaznictví. Jedná se o souhrn všeobecně platných principů, ze kterých vycházejí jednotlivé standardy. Nejedná se o samostatný standard. Žádné jeho ustanovení neruší ani nenahrazuje žádný standard ani interpretaci. Dále přispívá k logičnosti a souladu s IFRS.

Koncepční rámec vymezuje:

- cíl obecného účetního výkaznictví,
- kvalitativní vlastnosti užitečných informací,
- podkladový předpoklad,
- části účetní závěrky,
- zaúčtování položek v účetní závěrce,
- oceňování položek účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a jeho udržení. [4]

Cíl obecného účetního výkaznictví

Cílem obecného účetního výkaznictví je informovat uživatele účetní závěrky o finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky. Finanční výkonnost se odráží v aktuálním principu. Uživateli účetní závěrky jsou stávající i potenciální investoři, věřitelé, zákazníci, banky i veřejnost.

Kvalitativní vlastnosti užitečných informací

Pro užitečnost informací jsou potřebné základní kvalitativní vlastnosti, jako jsou významnost a věrná prezentace. Dalšími vlastnostmi jsou srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost.

Podkladový předpoklad

Podkladový předpoklad znamená nepřetržité trvání jednotky, což znamená, že je předpoklad pokračování v činnosti účetní jednotky do budoucnosti.

Části účetní závěrky

Základními prvky účetní závěrky jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady. Každá s těchto položek má svou vlastní definici, která se liší od definice podle české legislativy.

„Části týkající se finanční jednotky jsou tyto:

- *aktiva; aktivum je zdroj kontrolovaný jednotkou jako výsledek minulých událostí, od něhož jednotka očekává své budoucí ekonomické užitky; budoucí ekonomické požitky představují schopnost přispět k toku hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů směrem k jednotce,*
- *závazky; závazek je současný závazek jednotky jako výsledek minulých událostí, jehož vypořádání bude znamenat odtok zdrojů z jednotky,*
- *vlastní kapitál; vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků.*

Části týkající se výkonnosti jednotky jsou tyto:

- *výnosy; výnosy zvyšují ekonomické užitky během účetního období zvyšováním aktiv či snižováním závazků; rozlišují se výnosy v užším smyslu a zisky v užším smyslu; výnosy v užším smyslu představují například tržby z prodeje, poplatky, úroky, dividendy, licenční poplatky a nájemné; zisky v užším smyslu představují například zisky z prodeje aktiv, nerealizované zisky (například z přecenění cenných papírů nebo ze zvýšení účetní hodnoty aktiv),*

- *náklady; náklady snižují ekonomické užitky během účetního období snižováním aktiv či zvyšováním závazků; rozlišují se náklady v užším smyslu a ztráty v užším smyslu; náklady v užším smyslu představují například náklady na prodej, mzdy a odpisy; ztráty v užším smyslu představují například ztráty z pohrom, ztráty z prodeje aktiv nerealizované ztráty a kurzové ztráty.*“⁵

Zaúčtování položek

Zaúčtování položek do výkazů účetní závěrky záleží na splnění předchozích definic části účetní závěrky. Pokud položka splňuje jen část definice, tak se do výkazů zahrne, je-li pravděpodobné, že dojde k připsání nebo odepsání budoucího ekonomického užitku spojenému s touto položkou. A pokud má spolehlivě stanovitelnou hodnotu.

Oceňování položek

V koncepčním rámci se k oceňování používají čtyři základní hodnoty. Historické ceny, kdy se aktiva a závazky zaúčtují v poskytnuté nebo přijaté hodnotě k datu vzniku aktiva nebo závazku. Při běžné ceně se aktiva a závazky zaúčtují v hodnotě, kterou by nyní účetní jednotka zaplatila nebo přijala. Realizovatelná hodnota udává cenu aktiva v odhadované prodejní ceně. A nejčastěji používaná cena je současná hodnota, která odráží diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních toků.

Pojetí kapitálu a jeho udržení

Koncepční rámec stanovuje dva koncepty uchování kapitálu:

- udržení finančního kapitálu, což znamená, že vydělaný zisk je jen tehdy, pokud jsou čistá aktiva na konci období vyšší než na začátku po vyloučení rozdělení vlastníkům a jejich vkladů během období.
- udržení fyzického kapitálu, kdy vydělaný zisk je tehdy, když výrobní kapacity na konci období jsou vyšší než na začátku, a to po vyloučení rozdělení vlastníkům a jejich vkladů. [4]

⁵ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7., str. 7

3.3 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Sestavování a zveřejňování účetní závěrky se věnuje mezinárodní účetní standard IAS 1. Náplní standardu je definice mezinárodních standardů účetního výkaznictví, účel a části účetní závěrky, a také struktura a obsah výkazů a komentáře účetní závěrky.

Účetní závěrka má podávat základní informace o finanční pozici a finanční výkonnosti. Tyto informace pomáhají uživatelům účetní závěrky k lepšímu ekonomickému rozhodování. Účetní závěrka podává informace o následujících prvcích:

- aktiva,
- pasiva,
- vlastní kapitál,
- výnosy a náklady včetně zisků a ztrát,
- změny vlastního kapitálu a
- peněžní toky.

IFRS se použije na všechny účetní jednotky, a to včetně těch, které sestavují konsolidovanou, separátní nebo individuální účetní závěrku. IAS 1 se zabývá jen obecnou účetní závěrkou. Mezitímní účetní závěrkou se zabývá IAS 34 a konsolidovanou účetní závěrkou najdeme v IAS 27 a v IFRS 10, kterým se budu věnovat později.

3.3.1 Obecné vlastnosti účetní závěrky

Mezinárodní účetní standard požaduje splnění základních kvalitativních a kvantitativních předpokladů pro sestavení účetní závěrky, které uvádí koncepční rámec mezinárodního účetního výkaznictví.

Věrné zobrazení a soulad s IFRS

Účetní závěrka musí věrně zobrazovat finanční pozici, výkonnost a peněžní toky jednotky. Věrného zobrazení dosáhneme, pokud budeme postupovat v souladu s příslušnými standardy. Pokud sestavuje účetní jednotka závěrku podle IFRS, musí tuto skutečnost potvrdit prohlášením o souladu s IFRS v komentáři.

Trvání jednotky

Účetní závěrka musí být sestavena na základě předpokládaného trvání jednotky. Pokud není pravděpodobné trvání jednotky, pak musí být tato skutečnost zveřejněna, společně s předpoklady, podle kterých byla účetní závěrka zpracována.

Aktuální základ účetnictví

Sestavení účetní závěrky musí být provedeno na aktuální bázi a ne na hotovostní bázi. Což znamená, že musíme zařazovat a účtovat výnosy a náklady do období, se kterými časově a věcně souvisí. Výjimkou je výkaz o peněžních tocích, kde je nutné sledovat hotovostní příjmy a výdaje.

Významnost a agregace

Každá významná položka musí být vykázána samostatně. V případě, že položky nejsou významné, může být provedena jejich agregace a tyto skutečnosti zaznamenány v komentáři.

Kompenzace

Účetní jednotka má zákaz kompenzovat aktiva se závazky a výnosy s náklady. V případě, že to vyžaduje některý standard, nemusí být tato podmínka dodržena. Kompenzace snižuje schopnost pochopit všechny transakce a posouzení finanční pozice a výkonnosti. Snížení hodnoty aktiv, jakou jsou opravné položky nebo odpisy, se nepovažuje za kompenzaci.

Frekvence vykazování

Účetní závěrka se zpravidla vykazuje minimálně jednou ročně. V případě delšího nebo kratšího období, způsobeného změnou konce období, musí tuto skutečnost uvést v komentáři a také uvést, že informace nejsou srovnatelné.

Srovnávací informace

Je nutné v účetní závěrce zveřejňovat údaje za běžné a předcházející období. Účetní jednotka musí zveřejnit minimálně dvojici výkazů o finanční pozici, dvojici od každého z dalších výkazů a také komentář.

Konzistence zveřejnění

Účetní jednotka musí zachovat konzistenci zveřejnění položek ve výkazech a komentáři z jednoho do dalšího období. Změny jsou možné v případě, že v důsledku podstatné změny v povaze činnosti, je vhodnější jiné zveřejnění. Důvod je nutné uvést v komentáři.

3.3.2 Struktura a obsah účetní závěrky

IAS 1 definuje výkazy, které jsou nutnou součástí účetní závěrky sestavené podle IFRS. Účetní závěrka obsahuje následující základní výkazy:

- výkaz o finanční pozici ke konci období
- výkaz o úplném výsledku za období,
- výkaz změn vlastního kapitálu za období,
- výkaz o peněžních tocích za období,
- komentář.

V případě, že účetní jednotka mění klasifikaci položek účetní závěrky nebo provádí retrospektivní úpravy položek nebo retrospektivně aplikuje účetní pravidla, je nutný výkaz o finanční pozici k počátku nejzazšího srovnávacího období.

V účetní závěrce musí být jednoznačně definován název účetní jednotky, která sestavuje účetní závěrku, a to včetně jakýchkoli změn, které nastaly oproti předchozímu rozvahovému dni. Je nutné uvést, zda jde o účetní závěrku, sestavenou za jednu účetní jednotku nebo za skupinu více jednotek. Dalšími nutnými údaji jsou měna, ve které je závěrka prezentována, a úroveň zaokrouhlení, která je u hodnot v závěrce použita.[8]

Výkazy sestavené podle IFRS jsou stručnější než ty sestavené podle českých předpisů, protože obsahují pouze významné položky.

3.3.3 Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici nahradil původní výkaz, kterým byla rozvaha. Jak vyplývá z názvu, věnuje se tento výkaz prezentaci finanční pozice účetní jednotky, která vede ke správným ekonomickým rozhodnutím uživatelů účetní závěrky. Stejně jako v české rozvaze zde platí, že celková aktiva se musí rovnat součtu celkového vlastního kapitálu a celkovým závazků. IFRS nechávají rozhodnutí, jakou formu výkazu zvolí zcela na účetní jednotce.

V tomto výkazu se prezentují jak krátkodobá, tak dlouhodobá aktiva i pasiva. Proto je nutné definovat si, co je krátkodobá položka. V rámci aktiv se položka klasifikuje jako krátkodobá, když:

- očekáváme, že bude realizován prodej během běžného provozního cyklu jednotky,
- je držena za účelem obchodování,
- předpokládáme, že bude prodána do dvanácti měsíců od skončení účetního období,
- jde o hotovost nebo hotovostní ekvivalenty.

Pasiva klasifikujeme jako krátkodobá, pokud:

- předpokládáme, že bude uhrazen během běžného období,
- je držen za účelem obchodování,
- předpokládáme, že bude vypořádán do dvanácti měsíců od skončení účetního období,
- účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni.

Všechny ostatní aktiva a závazky, která nesplňují předchozí podmínky, jsou klasifikována jako dlouhodobá.

Výkaz o finanční pozici je podle IFRS podstatně stručnější než podle české legislativy. Obsahuje pouze položky, které jsou významné pro účetní jednotku. Ostatní doplňující informace se zaznamenají a více rozepíšou v komentáři k účetní závěrce. V rozvaze sestavené podle IFRS se vyskytují minimálně následující aktiva a pasiva v členění na dlouhodobá a krátkodobá:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investiční nemovitý majetek,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice zaúčtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- hotovost a hotovostní ekvivalenty,

- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky
- pohledávky a závazky ze splatné daně,
- pohledávky a závazky z odložené daně,
- závazky související s aktivy zahrnutými do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu,
- vlastní kapitál a fondy připadající většinovým vlastníkům mateřské jednotky.

Při sestavení výkazu o finanční pozici může jednotka využít vertikální nebo horizontální formu výkazu. Vertikální forma řadí položky v tabulce pod sebou, nejprve se zobrazují aktiva a následně pod nimi pasiva. Pomocí horizontální formy se sestavuje výkaz také ve tvaru tabulky, ale oproti vertikální verzi se zde aktiva a pasiva evidují ve sloupcích vedle sebe, na levé straně se zobrazují aktiva a na pravé straně pasiva jednotky. (Tab. 3.1)

Tab. 3.1 Zjednodušené ukázky výkazu o finanční pozici podle IFRS

Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobá aktiva	x Kč	Vlastní kapitál	x Kč
Krátkodobá aktiva	x Kč	Závazky	x Kč
Aktiva celkem	x Kč	Pasiva celkem	x Kč

zdroj: vlastní zpracování

nebo

Položky	Hodnota v Kč
Aktiva	
Dlouhodobá aktiva	x Kč
Krátkodobá aktiva	x Kč
Aktiva Celkem	x Kč
Pasiva	
Vlastní kapitál	x Kč
Závazky	x Kč
Pasiva Celkem	x Kč

zdroj: vlastní zpracování

3.3.4 Výkaz o úplném výsledku

Výkaz o úplném výsledku nahrazuje původní výkaz zisků a ztrát, tzv. výsledku. Výsledovka, která zahrnuje výnosy, náklady a výsledky hospodaření, je rozšířena o položky ostatního úplného výsledku. Výkaz může účetní jednotka zveřejňovat za období v jednom výkazu o úplném výsledku nebo ve dvou výkazech, a to ve výsledovce a výkazu o úplném výsledku.

Ze standardu IAS 1 vyplývá možnost sestavit tento výkaz v členění nákladů podle druhu nebo účelu jejich využití. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro účelové členění, pak musí dodatečně zveřejnit druhové členění v komentáři. Zejména jsou důležité osobní náklady a odpisy, které se potřebují při sestavení výkazu cashflow.

Výkaz musí zahrnovat minimálně následující řádkové položky:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených organizací a účastí na společném podnikání, zaúčtovaných ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- souhrnnou hodnotu představující součet výsledku z ukončených činností po zdanění a výsledku po zdanění v souvislosti s oceněním aktiv nebo vyřazovaných skupin určených k prodeji nebo související s prodejem těchto aktiv či skupin aktiv,
- hospodářský výsledek,
- každou složku ostatního úplného výsledku,
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených organizací a společných podniků,
- celkový úplný výsledek. [7]

Další povinné položky, které se zveřejňují, jsou zisky nebo ztráty připadající vlastníkům mateřské jednotky a nekontrolnímu podílu. Je-li to potřeba pro správné pochopení výkonnosti jednotky, můžeme přidat další doplňující položky. V souladu s IFRS se vůbec nevykazují mimořádné výnosy ani náklady.

3.3.5 Výkaz změn vlastního kapitálu

Podle koncepčního rámce je vlastní kapitál rozdíl mezi aktivy a závazky. Jednotka musí ve výkazu prezentovat následující údaje:

- celkový úplný výsledek za období, který je rozdělený na částky připadající vlastníkům a nekontrolním podílům,
- hodnoty každé položky na počátku období a na konci, včetně jejich změn,
- pro každou složku vlastního kapitálu účinky změn podle IAS 8
- hodnoty transakcí s vlastníky, v členění na vklady a výplaty.

Výše uvedené položky mohou být ve výkazu prezentovány ve dvou formách. Buď ve formě sloupců, kde se porovnávají počáteční a konečné zůstatky všech položek vlastního kapitálu, nebo lze prezentovat jen údaje, které ve výkazu musí vyskytovat přímo. Další informace se musí zveřejnit v komentáři.

Dalšími informacemi, které musí účetní jednotka zveřejnit v tomto výkazu nebo v komentáři jsou:

- hodnoty transakcí s vlastníky a samostatně vykázané výplaty vlastníkům,
- zůstatek nerozděleného zisku na začátku a na konci období a jeho změny v průběhu období,
- porovnání účetních hodnot vloženého kapitálu a fondů na začátku i na konci období, včetně všech změn, vykázaných jednotlivě. [3]

3.3.6 Výkaz o peněžních tocích

Tento výkaz poskytuje uživatelům účetní závěrky informace o schopnosti jednotky generovat hotovost a peněžní ekvivalenty. Ačkoliv je výkaz o peněžních tocích povinnou součástí účetní závěrky, jeho sestavení a zveřejnění je popsáno v mezinárodním účetním standardu IAS 7. V tomto standardu je přesně popsána definice peněžních toků, struktura a obsah výkazu, vykazování peněžních toků z provozní, investiční činnosti a financování, vykazování peněžních toků na čistém základě a v cizí měně, vykazování úroků, dividend a daní ze zisku. Dále tento standard stanoví, jak vykazovat investice do dceřiných a přidružených společností a do společného podnikání, nabytí a pozbytí ovládaných jednotek a nepeněžních transakcí.

Podle standardu jsou peněžní toky definovány jako přijatá nebo poskytnutá hotovost nebo hotovostí ekvivalenty. Hotovost, někdy se používá pojem peněžní prostředky, zahrnuje běžné oběživo, tj. mince a bankovky, ceniny a vklady na požádání. Hotovostní ekvivalenty jsou krátkodobé, velice likvidní investice, které jsou lehce směnitelné za známé částky hotovosti bez významného rizika změny jejich hodnoty.

Obsahem výkazu jsou peněžní toky ve členění na provozní činnost, investiční činnost a financování. K provozní činnosti se zahrnují peněžní toky, které souvisejí s hlavní činností jednotky. Například sem patří příjmy a výdaje hotovosti z prodeje zboží a poskytování služeb, výdaje zaměstnancům, výdaje hotovosti na daně ze zisku, a další. Peněžní toky z investiční činnosti obsahují zejména výdaje na investice, které vedou k tvorbě budoucích peněžních toků. Do této kategorie spadají například příjmy a výdaje z prodeje nebo koupě nemovitostí nebo movitých věcí, poskytnuté a přijaté úvěry nebo splátky úvěrů. Poslední druhem peněžních toků jsou ty z financování. Ty vyjadřují nároky na budoucí poskytnuté peněžní toky. Řadíme sem například příjmy z vydaných akcií, dluhových cenných papírů, z přijatých úvěrů nebo vydaných dluhopisů, výdaje na splácení přijatých úvěrů nebo výdaje za nájemné u finančního leasingu.

Metody sestavení

Pro vykázání peněžních toků z hlavní činnosti se může použít přímé metody nebo nepřímé metody. Přímá metoda je založena na vykazování hlavních tříd hrubých příjmů hotovosti a úhrad získaných z účetních záznamů nebo úpravou tržeb a nákladů z prodeje a jiných položek ve výkazu zisku a ztráty. [11] Nepřímá metoda získává peněžní toky pomocí úpravy čistého výsledku o dopady operací, které nemají hotovostní charakter, o dopady časového rozlišení, týkající se minulých i budoucích hotovostních příjmů nebo úhrad z provozní činnosti, investiční činnosti nebo financování. [4]

IAS 7 preferuje využívání přímé metody u peněžních toků z provozní činnosti. Pro investiční činnost a financování se využívá výhradně přímá metoda. Jako všechny výkazy sestavené podle IFRS nemá ani výkaz o peněžních tocích přesně stanovenou formu.

Výkaz sestavený přímou metodou by měl obsahovat minimálně položky:

- týkající se provozní činnosti:
 - peněžní příjmy od zákazníků,
 - peněžní výdaje dodavatelům a zaměstnancům,
 - placené úroky,
 - zaplacená daň z příjmů,
- týkající se investiční činnosti:
 - nákup a příjem z prodeje pozemků, budov a zařízení,
 - přijaté úroky a přijaté podíly na zisku
- týkající se financování:
 - příjmy z emise akcií a dlouhodobých výpůjček,
 - vyplacené podíly na zisku,
- čisté peněžní toky z jednotlivých činností,
- čisté peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na začátku období a na konci období.

Struktura výkazu, který je sestaven nepřímou metodou, může mít následující podobu:

- čistý zisk před zdaněním,
- úpravy o odpisy, příjmy z investic, nákladové úroky,
- změna čistého pracovního kapitálu,
- nákup a prodej budov, pozemků a zařízení,
- přijaté úroky,
- příjmy z emise akcií a dlouhodobých úvěrů,
- placené dividendy,
- všechny čisté peněžní toky v členění na jednotlivé činnosti,
- čisté peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na začátku a na konci období.

3.3.7 Komentář

Podle IFRS je komentář povinnou součástí účetní závěrky, stejně jako příloha podle české legislativy. Oproti příloze je komentář obsáhlejší a podrobnější. Vzhledem k jeho obsáhlosti je důležité ve výkazech systematicky odkazovat na informace obsažené v komentáři. Obsahuje informace, které doplňují informace zveřejňované ve výkazech účetní

závěrky, a rozbor položek v těchto výkazech. Dále zde najdeme informace, které nesplňují podmínky pro zařazení do těchto výkazů. [2]

Komentář dále musí zveřejňovat informace o zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech, informace, které vyžaduje IFRS a nejsou součástí výkazů, a informace, neuvedené ve výkazech, ale jsou důležité pro pochopení těchto výkazů. Nejčastější struktura komentáře je následující:

- prohlášení, že je účetní závěrka ve shodě s IFRS,
- souhrn použitých významných účetních pravidel,
- doplňující informace k výkazům, a to v pořadí, jak jsou uvedeny ve výkazech,
- jiná zveřejnění, která mohou zahrnovat podmíněné závazky nebo zásady řízení rizik,
- informace o klíčových předpokladech do budoucnosti a klíčových zdrojů nejistoty odhadů,
- hodnotu dividend před schválením účetní závěrky a související částku na jednu akcii,
- základní informace o organizaci, pokud nejsou uvedené v předchozích výkazech.

3.4 Další standardy využívané při sestavení účetní závěrky

Pro správné sestavení účetní závěrky podle IFRS je nutné dodržovat ustanovení všech mezinárodních standardů, aby se v komentáři mohlo uvést, že je účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS. Některé standardy jsou významnější, a proto jsem se v následujících podkapitolách věnovala těm, které považuji za důležité.

3.4.1 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Problematické účetních pravidel, změnám v odhadech a chybám se věnuje mezinárodní účetní standard IAS 8. Tento standard stanovuje definici, výběr a aplikaci účetních pravidel, účtování změn v odhadech a účtování chyb.

Změny účetních pravidel

Účetní pravidla zahrnují specifické principy, základny, postupy a praktiky, které účetní jednotka přijala pro přípravu a prezentaci účetní závěrky. [4]

Pro používání účetních pravidel je nutné aplikovat zásadu konzistence. Přitom je potřeba zachovat informace, které budou:

- relevantní z hlediska přijetí ekonomických rozhodnutí uživatelů,
- spolehlivé v tom, že
 - prezentuje věrné zobrazení ekonomické situace,
 - odráží ekonomickou podstatu transakcí, událostí a podmínek,
 - je neutrální,
 - je opatrná,
 - je kompletní.[8]

Změnit účetní pravidlo lze pouze tehdy, když je změna vyžadována standardem nebo interpretací nebo přispěje ke spolehlivějším a relevantnějším informacím o dopadu transakce, události nebo podmínky na finanční pozici a výkonnost nebo peněžní toky jednotky.

V případě, že je pravidlo aplikováno retrospektivně, musí být postupováno jako by bylo pravidlo používáno vždy. Retrospektivní aplikace účetních pravidel vyžaduje úpravu počátečních stavů předmětných položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období, a ostatní srovnávací hodnoty jednotlivých vykazovaných období.

Pokud není možné stanovit dopad nového účetního pravidla na všechna předchozí období, upraví se srovnávací informace tak, že bude nové pravidlo aplikováno prospektivně od prvního možného data. Prospektivní aplikace změny znamená použití nového pravidla, které se projeví až po datu, kdy dochází ke změně. Prospektivně se aplikují také změny v účetních pravidlech.

Změna odhadů

Za změnu v účetním odhadu můžeme považovat úpravy hodnot aktiv, závazků nebo hodnoty periodické spotřeby aktiv, které jsou výsledkem hodnocení stávajícího stavu a očekávaných budoucích užiteků a povinností vyplývajících z aktiv a závazků.

S podnikatelskými aktivitami jsou spojeny jisté nejistoty, které mohou vést k nepřesnému stanovení některých položek účetní závěrky. Tyto položky lze pouze odhadnout. Odhady vycházejí z úsudků, které jsou založeny na posledních dostupných spolehlivých informacích.

Odhady se týkají například:

- nedobytných pohledávek,
- zastaralých zásob,
- reálných hodnot finančních aktiv a finančních závazků,
- doby použitelnosti odpisovaných aktiv,
- záručních povinností.[4]

Je nutné odhady kontrolovat. Jestliže nastala změna skutečností, na jejichž základě byl odhad proveden, je potřeba provést změnu odhadu, na základě nových informací. Zaúčtování úpravy hodnoty musí být provedeno v období, k němuž se vztahuje.

Opravy chyb

Chyby obvykle vznikají opomenutím nebo chybným uvedením položek účetní závěrky, které mohli vzniknout chybným použitím nebo nepoužitím spolehlivých informací. Takové chyby jsou nejčastěji výsledkem matematických chyb, chybného použití účetního pravidla, přehlédnutím nebo v nejhorším případě podvodem.

Chyby jsou významné, pokud ovlivňují rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Významnost závisí také na velikosti položky. Významné chyby se musí opravit retrospektivně, a to v účetní závěrce, která se sestavuje za období, ve kterém se chyby odhalila. Tyto opravy mohou být provedeny přepočtem srovnávacích hodnot za předchozí období, ve kterých došlo k chybě nebo přepočtem počátečních stavů aktiv, závazků a vlastního kapitálu k nejzazšímu vykazovanému období, jestliže se chyba objevila před prvním vykazovaným obdobím.

3.4.2 Události po rozvahovém dni

Událostem po rozvahovém dni se věnuje mezinárodní účetní standard IAS 10. Tento standard obsahuje definici událostí po rozvahovém dni, zaúčtování těchto událostí a aplikaci předpokladu trvání jednotky po rozvahovém dni.

Události po rozvahovém dni mohou být příznivé i nepříznivé. K těmto událostem dochází v období mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky valnou hromadou. Mohou existovat dva druhy takových událostí. První, které upravují účetní, existovaly už k rozvahovému dni. Tyto skutečnosti je nutné upravit zejména tvorbou rezerv

nebo opravných položek. Jedná se například o výsledky rozhodnutí v soudních sporech, znehodnocení aktiv, odhalení chyb nesprávného sestavení účetní závěrky. A druhé, které neupravují účetní závěrku, nastaly nově až po rozvahovém dni. Tyto skutečnosti nevedou k úpravě účetní závěrky, a jsou to například snížení tržní hodnoty investic po rozvahovém dni.

Pokud se účetní jednotka rozhodla po rozvahovém dni zlikvidovat jednotku nebo ukončit její činnost, pak účetní jednotka nesestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání jednotky.

3.4.3 Leasingy

V mezinárodních účetních standardech se problematice leasingu věnuje standard IAS 17, ten dále rozepisují interpretace SIC 15, který vymezuje operativní leasingy, SIC 27, vyhodnocující podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu, a IFRIC 4, který určuje, zda smlouva obsahuje leasing.

Standard IAS 17 stanovuje definici leasingu, jeho druhy a postupy jejich účtování a vykazování. Standard definuje leasing jako smlouvu mezi pronajímatelem a nájemce, kde pronajímatel poskytuje nájemci právo využívat aktivum po stanovenou dobu za jednotlivý poplatek nebo za stanovený počet splátek. Standard rozeznává dva druhy leasing, a to finanční a operativní leasing.

Finanční leasing je definován jako nájem, při kterém dochází k převedení všech podstatných rizik a užitků spojených s vlastnictvím aktiva, přestože nemusí dojít po ukončení nájmu k převedení vlastnického práva. Operativním leasingem je pak každý leasing, který nesplňuje definici finančního leasingu.

Účtování u nájemce

Na počátku leasingu nájemce vykazuje aktivum a zároveň dlouhodobý závazek v rozvaze. Aktivum je následně odpisováno, protože je bráno jako majetek účetní jednotky. Dlouhodobý závazek se postupně snižuje jednotlivými splátkami, sníženými o úrok, který se vykazuje ve finančních nákladech. [2]

Účtování u pronajímatele

Na počátku leasingu pronajímatel účtuje o pohledávce a tržbě, jestliže je zároveň výrobcem nebo prodejcem aktiva, nebo o pohledávce a závazku, jestliže je poskytovatelem

výpůjčního kapitálu. Tuto pohledávku následně snižuje o leasingové splátky, v rámci kterých je evidován také výnosový úrok. [2]

3.4.4 Mezitímní účetní výkaznictví

Mezitímním výkaznictvím se zabývá mezinárodní standard IAS 34. V tomto standardu najdeme hlavně definici a obsah mezitímní účetní závěrky, její zveřejnění v roční závěrce. Dále zde rozepisuje zaúčtování, ocenění a přehodnocení dříve vykázaných mezitímních období.

Mezitímní účetní závěrka představuje účetní zprávu, která obsahuje buď všechny části účetní závěrky, nebo zkrácenou účetní závěrku za mezitímní období, které je kratší než běžné účetní období. Standard nestanoví povinnost sestavení pro účetní jednotky. Tuto povinnost stanoví vláda, regulátor trhu s cennými papíry nebo účetní orgány pro jednotky, které obchodují na veřejném trhu. Mezitímní závěrka aktualizuje poslední kompletní roční účetní závěrku.

Mezitímní účetní závěrka obsahuje zkrácené verze všech výkazů, které se sestavují podle IAS 1, kde se minimálně vyskytují nadpisy a mezisoučty. Dále se při sestavení mezitímní účetní závěrky musí uvést základní a zředěný zisk na akcii za mezitímní období.

Zkrácený komentář z mezitímní účetní závěrce obsahuje alespoň informace, které jsou významné. Mezi základní informace patří:

- prohlášení o použití stejných účetních pravidel a metod jako v poslední roční účetní závěrce,
- vysvětlující komentář k sezonním a cyklickým mezitímním operacím,
- podstatu a částku změn v odhadech na aktuální mezitímní období,
- emise, zpětné odkupy a splacené cenné papíry,
- vyplacené dividendy,
- dopad změn ve struktuře korporace, zahrnující podnikové kombinace, akvizici či ukončení činnosti,
- změny v podmíněných aktivech nebo závazcích,
- atd.

3.4.5 Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka se zabývá finančním výkaznictvím majetkově propojených organizací. Vlastníky, jako uživatele účetní závěrky, zajímají výsledky všech jednotek jako celku. Proto se sestavují souhrnné výkazy, které těmto uživatelům poskytují dostatečné informace pro jejich racionální rozhodování.

Hlavním mezinárodním účetním standardem, který se věnuje výhradně konsolidované účetní závěrce, je IFRS 10. Dalšími standardy, věnujícími se této problematice, jsou IAS 27, který vymezuje separátní závěrku, IAS 28, věnující se přidruženým a společným podnikům, a další standard je IFRS 3, který rozvádí problematiku podnikových kombinací.

Mezinárodní účetní standard definují konsolidovanou účetní závěrku jako účetní závěrku skupiny, kde aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady a peněžní toky mateřské jednotky a jejich dceřiných jednotek prezentuje jako u jedné ekonomické jednotky. Mateřská jednotka má kontrolu nad jednou nebo více jednotkami. Dceřiná jednotka je kontrolována jinou jednotkou. Skupinou jsou všechny dceřiné jednotky a mateřská jednotka. Nekontrolní podíl je vlastní kapitál, který nemůžeme přímo nebo nepřímo přiřadit k mateřské jednotce. [4]

Důležitá je také definice kontroly. Investor kontroluje jednotku, jestliže má pravomoc ovládat finanční a provozní řízení jednotky a díky tomuto řízení získává ekonomický prospěch. Kontrolu má investor, jestli splní následující podmínky:

- má moc nad ovládanou jednotkou; obecně platí, že má více než 50 % hlasovacích práv,
- má právo na variabilní výnosy z investice,
- ovlivňuje své výnosy pomocí své moci nad ovládanou jednotkou.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku nemá mateřská jednotka, jestli splní tyto podmínky:

- mateřská jednotka je sama ovládanou jednotkou,
- s mateřskou jednotkou se neobchoduje na veřejném trhu cenných papírů,
- mateřská jednotka neprezentuje účetní závěrku orgánu dohledu nad emisí na veřejném trhu,

- nejvyšší nebo některá vyšší mateřská jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS.

V konsolidované účetní závěrce jednotka uvede následující informace:

- charakter vztahu mezi mateřskou a dceřinou jednotkou, kde mateřská jednotka vlastní přímo nebo nepřímo pomocí jiných dceřiných jednotek méně než 50 % hlasovacích práv,
- zdůvodnění, že méně než 50 % nezakládá kontrolu,
- datum sestavení účetní závěrky dceřiné jednotky, jestliže je odlišné než datum sestavení závěrky mateřskou jednotkou a důvod,
- povahu a rozsah všech významných omezení dceřiných jednotek při převádění dividend, záloh nebo splácení půjček mateřským jednotkám. [3]

4 Praktická aplikace ve společnosti ALMA PNEU, s. r. o.

4.1 Charakteristika korporace

Obr. 4.1 Logo kapitálové společnosti



zdroj: internet

Tab. 4.1 Základní informace o kapitálové společnosti

Název:	ALMA PNEU s. r. o.
IČO:	25392344
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Malostranská 586, Šenov u Nového Jičína, 742 42
Zapsaná v OR:	5. března 1998
Jednatel:	Radek Indrák
Společníci:	Radek Indrák
Základní kapitál:	100.000 Kč

zdroj: obchodní rejstřík

4.1.1 Základní informace

Kapitálová společnost ALMA PNEU, s. r. o. byla založena v roce 1998 pouze jedním společníkem se sídlem v Šenově u Nového Jičína a hodnota základního kapitálu byla ve výši 100.000 Kč, která se do dnešní doby nezměnila. (Tab. 4.1) Vedení obchodní korporace se skládá z jednatele, který také zastává funkci obchodního ředitele, vedoucího výroby a vedoucí finančního oddělení. V rámci podnikání má jednotka vlastní provozovny, a to v Novém Jičíně, Frýdku Místku, Ostravě, Opavě Olomouci a Hradci Králové. Mezi zákazníky jsou zejména velké dopravní a stavební společnosti, drobné pneuservisy a fyzické osoby, které využívají služeb pneuservisů. Účetní jednotka obchoduje i se zahraničními odběrateli a dodavateli.

4.1.2 Činnost podnikání

Korporace nabízí širokou škálu činností a služeb, souvisejících s výrobou a obchodováním s pneumatikami. Účetní jednotka obchoduje jak s tuzemskými, tak se zahraničními obchodními partnery. Hlavní činnosti korporace, uvedené v obchodním rejstříku, jsou následující:

- koupě zboží a prodej zboží,
- zprostředkování obchodu a služeb,
- zpracování gumárenských směsí,
- pronájem a půjčování věcí movitých,
- nakládání s odpady (vyjma nebezpečných),
- silniční motorová doprava nákladní,
- nákladní vnitrostátní SMD,
- nákladní mezinárodní SMD,
- maloobchod s motorovými vozidly a jejich příslušenstvím,
- specializovaný maloobchod,
- velkoobchod,
- údržba motorových vozidel a jejich příslušenství.

Jak bylo napsáno dříve, korporace disponuje několika provozovnami, kde provozuje pneuservisy. V těchto pneuservisech provádí zejména nákup a prodej zboží a poskytování služeb zákazníkům.

4.2 Analýza účetní závěrky sestavené podle české úpravy

Pro správné sestavení účetní závěrky podle IFRS je třeba zanalyzovat všechny položky výkazů sestavených podle českých právních předpisů. Je nutné projít položku po položce a zjistit zda splňují definice podle koncepčního rámce mezinárodních standardů. Dále je potřeba zjistit, které položky potřebují upravit, a které nejsou vůbec vykázány a podle IFRS mají být vykázány. Ačkoliv IFRS vyžaduje vykazování účetních informací za dvě účetní období, v diplomové práci pracujeme s údaji za jedno účetní období v netto hodnotě, čímž vytváříme srovnatelné informace potřebné pro případný přechod na účtování podle IFRS v příštím období.

4.2.1 Rozvaha – Aktiva

Rozvaha podle české úpravy zobrazuje v části aktiv dlouhodobý majetek, v členění na nehmotný, hmotný a finanční, oběžný majetek, který zahrnuje zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek. V závěru aktivní části najdeme časové rozlišení, ve kterém jsou zobrazeny náklady a příjmy příštích období.

Dlouhodobý majetek

V účetní závěrce prezentuje jednotka dlouhodobý majetek v členění na nehmotný, hmotný a finanční dlouhodobý majetek. V otázce ocenění se účetní jednotka drží ocenění podle ZoDzP, to znamená, že pro zařazení do nehmotného majetku je stanovena hranice ceny pořízení na 60.000 Kč a pro hmotný majetek je to 40.000 Kč. Majetek, nedosahující této hodnoty, je majetek zařazen jako drobný dlouhodobý majetek a účtuje se do nákladů.

Účetní jednotka na konci roku nevykazuje řádný nehmotný majetek. V hmotném majetku eviduje účetní jednotka položky:

- | | |
|---|-------------------------------|
| • pozemky | v netto hodnotě 593 tis. Kč |
| • stavby | v netto hodnotě 8.531 tis. Kč |
| • samostatné movité věci a jejich soubory | v netto hodnotě 4.516 tis. Kč |

Jednotka využívá dodávkový automobil, který je financován pomocí finančního leasingu. Hodnota majetku činí 877 tis. Kč. Dále jednotka využívá dvě budovy, které jsou financovány pomocí operativního leasingu.

Oběžný majetek

Položky oběžných aktiv v sobě zahrnují zásoby, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek.

Zásoby zahrnují následující položky:

- | | |
|------------|--------------------------------|
| • materiál | v netto hodnotě 4.365 tis. Kč |
| • výrobky | v netto hodnotě 9.534 tis. Kč |
| • zboží | v netto hodnotě 38.689 tis. Kč |

V krátkodobých pohledávkách najdeme položky:

- pohledávky z obchodních vztahů v netto hodnotě 29.069 tis. Kč
- krátkodobé poskytnuté zálohy v netto hodnotě 345 tis. Kč
- dohadné účty aktivní v netto hodnotě 404 tis. Kč

Položky uvedené v krátkodobém finančním majetku jsou:

- peníze v netto hodnotě 758 tis. Kč
- účty v bance v netto hodnotě 9.022 tis. Kč

Časové rozlišení

Účetní jednotka rozlišuje náklady a příjmy příštích období. Do nákladů příštích období zahrnuje převážně účtování o finančním leasingu, pronajatého dodávkového automobilu a všeobecně úhrady za nájemné. Příjmy příštích období používá účetní jednotka pro účtování nároku na vrácení DPH, a to v případě, že datum zdanitelného plnění nastalo v běžném období a datum vystavení faktury bylo v příštím období.

Položky časového rozlišení jsou:

- náklady příštích období v netto hodnotě 2.505 tis. Kč
- příjmy příštích období v netto hodnotě 33 tis. Kč

4.2.2 Rozvaha – Pasiva

V pasivní části rozvahy se vykazují položky vlastní kapitálu, kde najdeme základní kapitál, fondy a výsledky hospodaření, cizí zdroje, obsahující rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky a úvěry, a časové rozlišení, zahrnující výdaje a výnosy příštích období.

Vlastní kapitál

Jednotka vykazuje v položkách vlastního kapitálu základní kapitál, rezervní fond a výsledky hospodaření. Základní kapitál eviduje jednotka v hodnotě 100 tis. Kč.

Fondy zahrnují položky:

- zákonný rezervní fond v netto hodnotě 10 tis. Kč
- statutární a ostatní fondy v netto hodnotě 100 tis. Kč

Ve výsledcích hospodaření vykazuje:

- výsledek hospodaření minulých let v netto hodnotě 35.055 tis. Kč
- výsledek hospodaření běžného účetního období v netto hodnotě 1.493 tis. Kč

Cizí zdroje

V cizích zdrojích se vykazují:

- závazky z obchodních vztahů v netto hodnotě 55.188 tis. Kč
- závazky k zaměstnancům v netto hodnotě 753 tis. Kč
- závazky za sociální zabezpečení a zdrav. pojištění v netto hodnotě 413 tis. Kč
- závazky k státním institucím v netto hodnotě 1.222 tis. Kč
- krátkodobé přijaté zálohy v netto hodnotě 3 tis. Kč
- dohadné účty pasivní v netto hodnotě 199 tis. Kč
- jiné závazky v netto hodnotě 19 tis. Kč
- bankovní úvěry dlouhodobé v netto hodnotě 580 tis. Kč
- bankovní úvěry krátkodobé v netto hodnotě 13.000 tis. Kč

Časové rozlišení

V časovém rozlišení na straně pasiv najdeme pouze výdaje příštích období, a to v hodnotě 29 tis. Kč.

4.2.3 Výkaz zisku a ztráty – Výnosy a Náklady

Účetní jednotka vykazuje výnosy a náklady v druhovém členění. Výkaz zobrazuje výnosy a náklady v členění na provozní, finanční a mimořádné, dále výsledky hospodaření a daň z příjmů. (Tab 4.2)

Tab. 4.2 Struktura výkazu zisku a ztráty

Výnosy:	1	Tržby za prodej zboží	128.395 tis. Kč
	2.	Výkony	40.686 tis. Kč
	3.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	1.116 tis. Kč
	4.	Ostatní provozní výnosy	45 tis. Kč
	5.	Výnosové úroky	1 tis. Kč
	6.	Ostatní finanční výnosy	276 tis. Kč
Náklady:	7.	Náklady na prodej zboží	112.518 tis. Kč

8.	Výkonová spotřeba	34.382 tis. Kč
9.	Osobní náklady	16.921 tis. Kč
10.	Daně a poplatky	67 tis. Kč
11.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2.077 tis. Kč
12.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	808 tis. Kč
13.	Změna stavu rezerv a opravných položek	66 tis. Kč
14.	Ostatní provozní náklady	1.078 tis. Kč
15.	Nákladové úroky	632 tis. Kč
16.	Ostatní finanční náklady	154 tis. Kč
17.	Daň z příjmů	323 tis. Kč
18.	Výsledek hospodaření za účetní období	1.493 tis. Kč
19.	Výsledek hospodaření před zdaněním	1.816 tis. Kč

zdroj: vlastní zpracování

Položka výkonů obsahuje sumu tří položek, a to tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změnu stavu zásob vlastní výroby a aktivaci vnitropodnikové činnosti. Výkonová spotřeba zahrnuje spotřebu materiálu, energií a náklady za služby. Další sloučenou položkou byly osobní náklady, kde jsou vykázány, mzdové náklady, sociální náklady a náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Z předchozí tabulky je zřejmé, že se jednotka skutečně věnuje zejména nákupu zboží a jeho následnému prodeji a v menší míře se věnuje výrobě vlastních produktů. Dále tam najdeme informace o výši celkového výsledku hospodaření před zdaněním i po zaúčtování daně z příjmů. Podle výše výsledku hospodaření lze usoudit, že se účetní jednotce ekonomicky daří dobře, když vykazuje zisk.

4.3 Transformace výkazů

Pro sestavení účetní závěrky podle IFRS je nutné převést položky výkazů podle ČÚS na položky podle IFRS a provést úpravy položek, které se vykazují jinak než v české účetní závěrce. V rámci transformace výkazů je vhodné sestavit si převodové můstky pro jednotlivé položky výkazů, které umožní snazší sestavení výkazů podle IFRS a dále určit k jakým úpravám dojde ve stávajících výkazech. Všechny položky uvedené ve výkazech podle ČÚS splňují definice koncepčního rámce, takže nedojde k žádnému vyloučení položek, ale jen k jejich transformaci.

4.3.1 Převodové můstky

Pro sestavení výkazu o finanční pozici je potřeba převést některé položky. Výkaz sestavený podle IFRS zahrnuje položky dlouhodobých a krátkodobých aktiv, vlastní kapitál, dlouhodobé a krátkodobé závazky. Podrobnější členění se nachází v tabulce 4.3.

Tab. 4.3 Klasifikace položek rozvahy podle IFRS

ČÚS	Částka v tis. Kč	Vykázání podle IFRS
Pozemky	593	Pozemky, budovy a zařízení
Stavby	8.531	Pozemky, budovy a zařízení
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	4.516	Pozemky, budovy a zařízení
Materiál	4.365	Zásoby
Výrobky	9.534	Zásoby
Zboží	38.689	Zásoby
Pohledávky z obchodních vztahů	29.069	Obchodní pohledávky
Krátkodobé poskytnuté zálohy	345	Ostatní krátkodobá aktiva
Dohadné účty aktivní	404	Ostatní krátkodobá aktiva
Peníze	758	Peníze a peněžní ekvivalenty
Účty v bankách	9.022	Peníze a peněžní ekvivalenty
Náklady příštích období	2.505	Ostatní krátkodobá aktiva
Příjmy příštích období	33	Ostatní krátkodobá aktiva
Základní kapitál	100	Základní kapitál
Základní rezervní fond	10	Nerozdělené zisky
Statutární a ostatní fondy	100	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření minulý let	35.055	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření za běžné účetní období	1.493	Ostatní vlastní kapitál
Závazky z obchodních vztahů	55.188	Obchodní závazky
Závazky k zaměstnancům	753	Obchodní závazky
Závazky za sociálního zabezpečení a zdravotní pojištění	413	Obchodní závazky
Závazky ke státu	1.222	Ostatní závazky
Krátkodobé přijaté zálohy	3	Ostatní závazky
Dohadné účty pasivní	199	Ostatní závazky
Jiné závazky	19	Ostatní závazky

Dlouhodobé bankovní úvěry	580	Dlouhodobé půjčky
Krátkodobé bankovní úvěry	13.000	Krátkodobé půjčky
Výdaje příštích období	29	Ostatní závazky

zdroj: vlastní zpracování

Pro sestavení výkazu o úplném výsledku je nutné provést převod a redukci výkazu zisku a ztráty sestaveného podle ČÚS. Jedná se zejména o redukci jednotlivých položek výnosů a nákladů do oblasti provozních, osobních, finančních a ostatních výnosů a nákladů. V některých případech se jedná pouze o přejmenování určité kategorie.

Tab. 4.4 Klasifikace položek výkazu zisku a ztráty podle IFRS

ČÚS	Částka v tis. Kč	Vykázání podle IFRS
Tržby za prodej zboží	128.395	Výkony
Výkony	40.686	Výkony
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	1.116	Ostatní výnosy
Ostatní provozní výnosy	45	Ostatní výnosy
Výnosové úroky	1	Finanční výnosy
Ostatní finanční výnosy	276	Finanční výnosy
Náklady na prodej zboží	112.518	Výkonová spotřeba
Výkonová spotřeba	34.382	Výkonová spotřeba
Osobní náklady	16.921	Mzdy a zaměstnanecké požitky
Daně a poplatky	67	Ostatní náklady
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2.077	Odpisy a amortizace
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	808	Ostatní náklady
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	66	Ztráty ze snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení
Ostatní provozní náklady	1.078	Ostatní náklady
Nákladové úroky	632	Finanční náklady
Ostatní finanční náklady	154	Finanční náklady
Daň z příjmů	323	Daň ze zisku
Výsledek hospodaření za účetní období	1.493	Zisk za období
Výsledek hospodaření před zdaněním	1.816	Zisk před zdaněním

zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Úpravy ve výkazech

Vlivem jiných definic aktiv, pasiv, nákladů a výnosů podle koncepčního rámce dochází k rozdílu mezi hodnotami vykázanými v české účetní závěrce a závěrce podle IFRS. Ve výkazech se úpravy projeví zejména ve velikosti dlouhodobých aktiv, a dlouhodobých závazků, a to kvůli využití dodávkové automobily za pomoci finančního leasingu, a ve výsledovce v položkách nákladových úroků a odpisů. Vzhledem k tomu, že dodávkový automobil splňuje definici aktiva podle koncepčního rámce, je nutné jej vykázat ve výkazech účetní jednotky.

Druhou úpravou, kterou bude zapotřebí provést je úprava dlouhodobých aktiv o položky drobného dlouhodobého hmotného majetku, který je veden jen v podrozvahové evidenci, ale podle IFRS je nutné jej také vykázat jako aktivum jednotky.

Finanční leasing

Pomocí finančního leasingu je tedy financován dodávkový automobil, který jednotka používá ke své činnosti podnikání a získává z něj tedy ekonomické užítky. Podle IFRS tedy majetek splňuje definici aktiva a musí být tedy jako aktivum vykazován. Podle českých pravidel není majetek ve vlastnictví jednotky, a tudíž o něm jako o majetku neúčtuje. Když byl majetek pořízen, tak byl zaúčtován pomocí účtu komplexních nákladů příštích období. Z tohoto účtu se po dobu leasingu jeho hodnota postupně rozpouštěla do nákladů na účet výkonové spotřeby (služby).

V případě zařazení majetku do dlouhodobých aktiv, vzniká povinnost odpisovat tento majetek. Proto je nutné stanovit výši těchto odpisů, aby se mohli vykázat ve výsledovce. Jednotka odpisuje majetek lineárně, a proto i hodnota odpisů dodávkového auta bude stanovena lineární metodou. Hodnota automobilu k 1. 1. 2012 činila 877 tis. Kč. Roční odpis za rok 2012 byl stanoven na 19,5 tis. Kč. Suma zaplacených splátek leasingu činila 175,5 tis. Kč za rok 2012, z toho na splátku jistiny připadá 170,2 tis. Kč a na nákladové úroky 5,3 tis. Kč ve výši 3 % ze splátek.

Z předchozích důvodů tedy musí dojít k následujícím úpravám:

- vyloučení zaúčtovaného leasingu z položky nákladů příštích období a výkonové spotřeby za rok 2012 v hodnotě 175,4 tis. Kč,

- zvýšení hodnoty samostatných movitých věcí v aktivech o netto hodnotu majetku 857,5 tis. Kč a zároveň navýšení hodnoty dlouhodobého závazku o částku 877 tis. Kč,
- zvýšení hodnoty odpisů za rok 2012 o částku 19,5 tis. Kč,
- snížení položky dlouhodobých závazků o splátku úvěru ve výši 170,2 tis. Kč a zvýšení položky nákladových úroků o 5,3 tis. Kč.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Účetní jednotka eviduje v podrozvahové evidenci drobný dlouhodobý hmotný majetek, který při pořízení účtuje přímo do nákladů, jako spotřebu materiálu. Do drobného majetku řadí účetní jednotka všechn majetek s pořizovací cenou nižší než 40 tis. Kč. Patří sem především kancelářský nábytek a technika, mobilní telefony nebo jiný drobný majetek, u kterého se předpokládá delší použitelnost než jeden rok. Předpokládá se, že účetní jednotka pořídila majetek k 1. 1. 2012. Hodnota tohoto majetku činí 1.096 tis. Kč. Předpokládaná doba životnosti takového majetku je 4 roky a odepisování začalo následující měsíc po pořízení, což vede k hodnotě ročních odpisů ve výši 251,2 tis. Kč.

Díky předchozím informacím dojde k následujícím změnám položek výkazů:

- vyloučení drobného majetku z výkonové spotřeby ve výši 1.096 tis. Kč,
- zvýšení hodnoty dlouhodobých aktiv v netto hodnotě 844,8 tis. Kč,
- zvýšení odpisů za rok 2012 v částce 251,2 tis. Kč.

Úpravy v položkách výnosů a nákladů povedou ke změnám v položce výsledku hospodaření za běžné období a na hodnotu nerozdělených zisků z minulých let má vliv odlišné vykázání leasingu a drobného majetku, které mělo vliv na úpravy ve výsledovce. Proto se ve výkazu o finanční pozici se změní ještě následující položky:

- zvýšení výsledku hospodaření o 995,4 tis. Kč,
- zvýšení nerozdělených zisků minulých let o částku 24,7 tis. Kč.

4.4 Návrhy výkazů účetní závěrky sestavených podle IFRS

V tuto chvíli nastává okamžik samotného sestavení návrhů výkazů účetní závěrky sestavené podle pravidel IFRS. Jedná se návrh transformovaného výkazu o finanční pozici,

návrh transformovaného výkazu o úplném výsledku, návrh výkazu o peněžních tocích, návrh výkazu o změnách vlastního kapitálu a komentář. Výkaz o finanční pozici a výkaz o úplném výsledku jsou sestaveny pomocí transformace původní účetní závěrky za rok 2012. U ostatních výkazů jsou pouze navrženy formální požadavky bez skutečných hodnot. Návrhy zahrnují pro zjednodušení pouze údaje za jedno období.

4.4.1 Výkaz o finanční pozici

Nejprve jsme provedli změnu položek české rozvahy podle převodového můstku, stanoveného výše. A následně jsme tyto položky upravili, podle dříve stanovených úprav. Po převodu jsme získali položky:

- pozemky, budovy a zařízení,
- zásoby,
- obchodní pohledávky,
- ostatní krátkodobá aktiva,
- peníze a peněžní ekvivalenty,
- základní kapitál,
- nerozdělené zisky,
- ostatní vlastní kapitál,
- dlouhodobé půjčky,
- obchodní závazky,
- krátkodobé půjčky,
- ostatní závazky.

Hodnoty v aktivní části výkazu

Do položky pozemky, budovy a zařízení zahrneme podle převodového můstku hodnotu z původní rozvahy 13.640 tis. Kč. Vzhledem k předchozím uvedeným úpravám zde musíme vykázat navíc existenci drobného dlouhodobého hmotného majetku a majetku, pořízeného pomocí finančního leasingu v netto hodnotě 1.702,3 tis Kč (1.096-251,2 + 877-19,5). Po těchto úpravách má položka hodnotu 15.342,3 tis. Kč.

V položkách zásob a obchodních pohledávek nedošlo k žádné úpravě, takže byla vykázána původní hodnota zásob 52.588 tis. Kč a původní hodnota obchodních pohledávek 29.069 tis. Kč.

U položky ostatních krátkodobých aktiv proběhla také úprava, šlo o snížení položky o hodnotu časového rozlišení finančního leasingu za rok 2012 v hodnotě 175,4 tis. Kč. Po úpravě se tedy vykazovala částka 3.111,6 tis. Kč.

Poslední aktivní položkou ve výkazu o finanční pozici jsou peníze a peněžní ekvivalenty, kam se zahrnuli hotovostní i bezhotovostní prostředky v hodnotě 9.780 tis. Kč.

Hodnoty v pasivní části výkazu

Položka základního kapitálu zůstala stejná jako v původní rozvaze v hodnotě 100 tis. Kč

V důsledku úprav ve výnosech a nákladech jednotky se změnila položka nerozdělených zisků, kde najdeme zisky z minulých let a fondy ze zisku, z původní hodnoty 35.165 tis. Kč na částku 35.189,7 tis. Kč a položka ostatního vlastního kapitálu, která zahrnuje výsledek hospodaření za běžné období, se změnila z částky 1.493 tis. Kč na 2.488,4 tis. Kč. Změny byly způsobeny odlišným vykázáním majetku účetní jednotky, který byl podle původních údajů rovnou odepsán do nákladů.

Pořízení majetku na finanční leasing mělo ještě jeden dopad, a to na položku dlouhodobých půjček. Tato položka byla upravena o částku 706,8 tis. Kč, což zahrnuje zvýšení závazku za finanční leasing a sumu splátek tohoto závazku, které byly za rok 2012 zaplacený. Po této změně má položka dlouhodobých půjček hodnotu 1.286,8 tis. Kč.

Ostatních položek pasiv se netýkaly žádné hodnotové úpravy, a proto byly vykázány ve výši původní rozvahy. A to v hodnotách 56.354 v obchodních závazcích, 13.000 tis. Kč v krátkodobých půjčkách a 1.472 tis. Kč v ostatních závazcích.

Celková hodnota aktiv a pasiv se z původní netto hodnoty 108.164 tis. Kč změnila na netto hodnotu 109.890,9 tis. Kč, což bylo způsobeno jiným vykázáním finančního leasingu a drobného hmotného majetku. Zjednodušený výkaz o finanční pozici sestavený podle pravidel IFRS, který zahrnuje jen údaje za jedno období, je součástí této diplomové práce, a to v příloze č. 1.

4.4.2 Výkaz o úplném výsledku

Stejně jako ve výkazu o finanční situaci i v tomto výkazu došlo ke změně položek pomocí převodového můstku, který byl stanoven výše. Touto změnou došlo ke korekci

výsledovky a doplnění o úplný výsledek hospodaření. I zde bylo potřeba upravit hodnoty položek o úpravy, které byly popsány výše.

Byly vykázány tyto položky:

- výkony,
- ostatní výnosy,
- finanční výnosy,
- výkonovou spotřebu,
- mzdy a zaměstnanecké požitky,
- ostatní náklady,
- odpisy,
- ztráty ze snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení,
- finanční náklady,
- zisk před zdaněním,
- daň ze zisku,
- úplný výsledek po zdanění,
- úplný výsledek připadající vlastníkům,
- úplný výsledek připadající nekontrolním podílům,
- základní a zředěný zisk na akcii.

Hodnoty ve výnosové části výkazu

Ve výnosové části výsledovky nedošlo k žádným úpravám v hodnotovém vyjádření položek. Pouze došlo k převodu původních položek výkazu podle převodového můstku a tím se zmenšil počet vykazovaných položek pouze na tři, a to na výkony v částce 169.081 tis. Kč, ostatní výnosy v částce 1.161 tis. Kč a finanční výnosy v hodnotě 277 tis. Kč.

Hodnoty v nákladové části výkazu

V nákladových položkách už došlo k určitým úpravám oproti původní výsledovce. Položky, které byly pouze převedeny podle převodového můstku bez úprav, byly mzdy a zaměstnanecké požitky v hodnotě 16.921 tis. Kč, ostatní náklady v hodnotě 1.953 tis. Kč, ztráty ze snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení v hodnotě 66 tis. Kč a daň z příjmů v hodnotě 323 tis. Kč.

Další položky bylo třeba upravit. Jednalo se o položku výkonové spotřeby, odpis a amortizaci, finanční náklady a zisk před zdaněním a po zdanění.

Výkonová spotřeba byla snížena o hodnotu 1.271,4 tis. Kč, což představuje vyloučení drobného hmotného majetku a finančního leasingu z nákladů jednotky za rok 2012. Po úpravě byla hodnota této položky ve výši 144.927 tis. Kč.

Položka odpisů a amortizace byla navýšena o částku 270,7 tis. Kč, což zahrnuje odpisy drobného majetku a dodávkového auta, pořízeného pomocí finančního leasingu a obě tyto položky byly zahrnuty do dlouhodobých aktiv jednotky a musí se tedy odepisovat. Hodnota odpisů po úpravě byla 2.347,7 tis. Kč.

Další položkou, která prošla změnou, byla položka finančních nákladů, které byly navýšeny o úrok z finančního leasingu v hodnotě 5,3 tis. Kč. Po úpravě tedy měla položka hodnotu 791,3 tis. Kč.

Výkaz o úplném výsledku obsahuje také údaje o úplném výsledku připadajícímu vlastníkům a nekontrolním podílům a zisk na akcii. Protože se jedná o společnost s ručením omezeným, která nevydává akcie, tak celý zisk připadá vlastníkům jednotky a v ostatních položkách je uvedena nulová hodnota.

Celková hodnota výnosů zůstala původní v částce 170.519 tis. Kč, náklady prošly úpravami a vykázaly se ve výši 167.707,6 tis. Kč, čímž došlo ke změně výsledku hospodaření před zdaněním na 2.811,4 tis. Kč. Daň z příjmu zůstala ve stejné výši, zisk po zdanění se změnil na hodnotu 2.488,4 tis. Kč. Zjednodušený výkaz o úplném výsledku sestavený podle pravidel IFRS, který obsahuje pouze údaje za jedno období, je součástí této diplomové práce, a to v příloze č. 2.

4.4.3 Výkaz peněžních toků

Oproti české účetní závěrce, kde je tento výkaz pouze dobrovolnou součástí přílohy, je výkaz o peněžních tocích povinnou součástí účetní závěrky podle IFRS. Tento výkaz podrobněji prezentuje peněžní transakce účetní jednotky, které ovlivňují finanční situaci a finanční výkonnost jednotky. Jak již bylo řečeno výše, není stanovena přesná forma výkazu a proto je jen účetní jednotce, jak si jej sestaví. Z důvodu rozsahu není podrobné sestavení výkazu o peněžních tocích v diplomové práci uvedeno, ale v příloze č. 3 je připravena

navrhovaná podoba výkazu o peněžních tocích, která by se mohla použít při jeho sestavení, kdyby se účetní jednotka rozhodla pro jeho sestavení.

4.4.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Stejně jako výkaz peněžních toků je i výkaz o změnách vlastního kapitálu povinnou součástí účetní závěrky. Vykazují se zde veškeré transakce, které vedly ke změnám v položkách vlastního kapitálu. Zobrazuje tedy počáteční a konečné stavy všech položek vlastního kapitálu a změny, které nastaly v průběhu účetního období. Z důvodu rozsahu diplomové práce není podrobné sestavení výkazu o změnách vlastního kapitálu součástí této práce. Příloha č. 4 obsahuje pouze předpokládanou podobu výkazu, kterou může účetní jednotka použít, v případě sestavení přechodu na účtování podle IFRS.

4.4.5 Komentář

Posledním povinným dokumentem účetní závěrky je komentář, což je obdoba české přílohy. Komentář obsahuje zejména doplňující informace k výkazům o finanční pozici a výkonnosti, o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu, které nejsou uvedeny v daných výkazech. Důležitou součástí komentáře je prohlášení, že je účetní závěrka sestavena ve shodě s IFRS. Dále zde najdeme všeobecné informace o jednotce, informace o použitých účetních pravidlech a postupech. Velmi důležitou vlastností komentáře je jeho přehlednost. Z důvodu velkého rozsahu není sestavení komentáře součástí této diplomové práce.

5. Závěr

Vlivem rostoucí globalizace světové ekonomiky, se klade stále větší důraz na srovnatelnost ekonomických informací. Srovnatelnosti informací lze dosáhnout harmonizací účetních systémů, a to zejména Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Tyto standardy představují volnější pojetí vykázání ekonomické situace než vykázání podle české legislativy, které je přesně stanoveno zákonem a musí být striktně dodržováno. Podle IFRS je nejdůležitější zásadou věrné a poctivé zobrazení ekonomické situace jednotky. IFRS striktně stanovuje pouze podmínky uznávání prvků účetní závěrky, která jsou definována v koncepčním rámci. Díky tomu dochází k rozdílům mezi českou úpravou účetní závěrky a účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS. Proto nelze při sestavení účetní závěrky podle IFRS pouze převést položky z původních výkazů.

Cílem diplomové práce bylo posoudit účetní závěrku sestavenou podle české právní úpravy a následně sestavit návrhy výkazů účetní závěrky sestavené podle pravidel IFRS. K naplnění cíle práce bylo využito teoretických znalostí popsaných v prvních dvou teoretických kapitolách diplomové práce. Pro praktickou ukázkou sestavení účetní závěrky podle IFRS byla vybrána účetní jednotka ALMA PNEU, s. r. o. Zaměřuje se zejména na transformaci rozvahy na výkaz o finanční situaci a výsledovky na výkaz o úplném výsledku. Oba výkazy byly sestaveny podle pravidel IFRS. Pro tyto dva přehledy jsou v práci vytvořeny návrhy výkazů s konkrétními údaji získanými od účetní jednotky. Dále jsou navrženy teoretické formuláře pro sestavení výkazu o peněžních tocích a výkazu o změnách vlastního kapitálu bez konkrétních údajů, které mohou být v budoucnosti vhodnými podklady pro jejich sestavení v souladu s IFRS.

Mezi českou legislativou a IFRS byly zjištěny různé odlišnosti. Nejvýznamnější rozdíly byly zjištěny ve vykazování finančního leasingu a drobného dlouhodobého hmotného majetku. Díky tomuto rozdílnému vykázání došlo při transformaci ke zvýšení hodnoty aktiv, respektive pasiv ve výkazu o finanční pozici. V souvislosti s těmito úpravami položek aktiv a pasiv došlo ke změnám i v položkách výkazu o úplném výsledku, kde došlo ke zvýšení výsledku hospodaření za běžné období. Veškeré tyto úpravy a převody jsou podrobně popsány pomocí tabulek a slovních postupů.

Obchodní korporace ALMA PNEU, s. r. o. nemá podle české legislativy povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS. Ale vzhledem k tomu, že účetní jednotka obchoduje nejen s tuzemskými, ale i se zahraničními obchodními partnery, je vhodné, aby sestavovala

účetní závěrku a vedla účetnictví celé účetní jednotky podle IFRS. Tímto by stávajícím i potenciálním partnerům poskytovala pravdivé a srovnatelné informace o ekonomické situaci jednotky, a ti by se mohli správně rozhodnout, zda budou s touto jednotkou spolupracovat. Zároveň musí brát účetní jednotka v úvahu náklady spojené s přechodem na účtování podle IFRS, které mohou být příliš vysoké, a přechod na jiná pravidla účtování by nebyl pro jednotku výhodný.

Pokud by se účetní jednotka rozhodla, že bude v budoucnosti vykazovat své ekonomické výsledky podle pravidel IFRS, může tuto práci použít jako teoretické východisko pro zjištění srovnávacích informací nebo jako praktický základ pro sestavení účetní závěrky podle IFRS.

Seznam použité literatury

a) odborné knihy

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. oranž
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [3] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7319-144-9.
- [4] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [6] MACKENZIE, Bruce. *Wiley IFRS 2012: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 9. Vyd. New Jersey: John Wiley. Sons Inc., 2012. 1067 s. ISBN 978-1-118-23516-4.
- [7] STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.
- [8] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-6.
- [9] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 100 s. ISBN 978-80-87197-64-6.
- [10] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [11] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

b) právní předpisy

[12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

[13] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

[14] České účetní standardy

c) internetové zdroje

www.almapneu.cz

www.business.center.cz

www.kacr.cz

www.obchodnirejstrik.cz

www.pwc.cz

Seznam zkratk

ČÚS	České účetní standardy
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
IČO	Identifikační číslo osoby
IAS	International Accounting Standard – Mezinárodní účetní standard
IASB	International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee – Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation – Nadace IFRS
IFRIC	IFRS Interpretation Committee – Interpretace mezinárodních standardů
IFRS	International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	Koruna česká
OR	Obchodní rejstřík
SIC	Standing Interpretations Committee – Interpretační výbor, interpretace mezinárodních standardů
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
SMD	Silniční motorová doprava
USA	United States of America – Spojené státy americké
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles – Obecně uznávané účetní zásady
ZoDzP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014

.....
jméno a příjmení studenta